



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.005150/2001-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.803 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2021
Recorrente DARMA ORGA CARD SYSTEMS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IRRF INCIDENTE SOBRE REMESSAS PARA O EXTERIOR.

A operação em questão envolve diferentes elementos, abarcando, sem precificação distinta e específica, pagamentos pelo uso do software patentado, *know-how* relativo a todo o processo produtivo (desde a seleção da matéria prima à organização e controle da planta industrial) e serviços de treinamento e assistência técnica.

Embora não seja possível afirmar que a totalidade dos intangíveis transacionados amoldam-se à definição contida no artigo 12, pode-se concluir que a finalidade principal do contrato consiste não apenas na remuneração para uso de um software patentado, mas também na transmissão e todo o conhecimento sobre o processo produtivo (ou seja, transmissão de *know-how*, no sentido lato).

Referidos elementos, preponderantes nesta transação, estão inseridos na definição de *royalty* contida no artigo 12 da Convenção Brasil-Alemanha. Sendo assim, embora possam existir outros elementos na transação que não sejam caracterizáveis como *royalties* nos termos da Convenção, como os elementos preponderantes se subsumem à tal definição, a tributação da remessa deve ser efetuada observando os contornos delineados pelo artigo 12 da convenção, o que significa dizer que o Brasil tem competência para tributar na fonte estes pagamentos realizados ao residente na Alemanha.

No presente caso, o negócio jurídico firmado entre as partes claramente não envolve apenas a remuneração pelo uso do software, mas também remuneração pelo uso de *fórmula ou processos secretos, bem como por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga , Andre Luis Ulrich Pinto e Barbara Santos Guedes (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão proferido pela delegacia da receita federal em Campinas (SP) que julgou a manifestação de Inconformidade impropriedade apresentada pelo contribuinte tendo em vista o pedido de Restituição, formalizado em 23/11/2001, em formulário aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, relativo a pagamento indevido ou a maior que o devido, no valor de R\$ 149.203,15, constante do DARF de fls. 67, recolhido sob cód. 0473, em 23/08/2000, no valor total de R\$ 373.007,88.

Conforme Decisão de fls. 69, datada de 25/05/2009, o Pedido não foi conhecido, mediante o seguinte fundamento: "o signatário do pedido, Ariovaldo Lopes, a época, era diretor financeiro da sociedade, entretanto, entre os poderes que recebeu não há o que o habilita a representar, isoladamente, a outorgante perante esta Secretaria. Nestas condições, há carência de poderes para a pretensão".

A decisão foi assim ementada:

"EMENTA: Pedido de Restituição. Recolhimento Indevido.

A restituição dependerá da efetiva comprovação da existência dos créditos, da exposição das razões do pedido, da sua tempestividade e da representatividade do signatário.

PEDIDO NÃO CONHECIDO."

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação administrativa, alegando em síntese:

- a) Da tributação de royalties pagos à empresa alemã: Aduz que no que tange a natureza dos pagamentos realizados ao exterior, vale novamente frisar que o próprio INPI prevê que "concedida a licença e explorada a patente pelo detentor da mesma, terá o titular da patente direito de receber "royalties", que é a remuneração paga pelo detentor da licença pelo direito da exploração".
- b) Assim, conforme se depreende do contrato ora anexo, a empresa alemã detém patentes e direitos que a sociedade brasileira pretende utilizar, realizando para tanto contraprestação pecuniária. Essa remuneração, conforme definição do INPI supracitada, tem a natureza de *royalties*, devendo sua tributação, dessa forma, ocorrer de acordo com tanto.
- c) Nesse sentido, prevê o referido Acordo em seu art. 12, (2) que existem duas alíquotas de tributação máxima dos royalties, quais sejam, 25% para aqueles provenientes do uso ou da concessão de uso de marcas de indústria ou comércio e 15% para todos os demais casos.
- d) Portanto, para verificar a alíquota máxima aplicável ao caso, faz-se necessário verificar se o contrato celebrado, seja de transferência ou de licenciamento de tecnologia, pode ser considerado como de uso ou concessão de uso de marcas, sendo certo que, se não o for, a tributação incidente não poderá exceder 15% do valor pago.
- e) Da tributação de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia: Aduz que elaborou consulta junto ao INPI para verificar a possibilidade de averbação do contrato de licenciamento de tecnologia em discussão, do qual obteve resposta que tal averbação não era possível por não haver transferência de tecnologia. Diante disso, em função da previsão contida no ADI n.º 01/2000 de que se aplicava o art. 685 do RIR às remessas decorrentes de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, e por tal artigo prever em seu inciso II, "a" que os rendimentos pagos ao exterior pela prestação de serviços seriam tributados à alíquota de 25%, a instituição financeira entendeu por bem exigir tal tributação da Recorrente quando da remessa para a Alemanha.
- f) Requereu o integral acolhimento dos argumentos aduzidos no presente Recurso Voluntário, a fim de que, reformando-se o - Acórdão n.º 05-31.472 proferido pela 2 Turma da DRJ de Campinas, seja julgado integralmente improcedente o auto de infração em questão pelas razões a expostas para que o reconhecido pleito de Restituição seja deferido integralmente.

Fora proferida a seguinte decisão (Acórdão de n.º 05-27.209 – 4ª Turma) pela DRJ – Campinas (SP):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2000

Pedido de Restituição. Decisão Elaborada com Cerceamento do Direito de Defesa. Nulidade.

É nula a decisão que não observa os princípios da razoabilidade e da eficiência, impedindo o exercício de direito pela contribuinte, caracterizando cerceamento do direito de defesa.

Manifestação de Inconformidade Procedente

Aguardando Nova Decisão.

Isto porque, conforme entendimento da turma julgadora, “não consta do AR a data da ciência da contribuinte. Nos termos do art. 23 § 2º, II, do Decreto nº 70.235, de 06 de 1972 (com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997), se omitida a data do recebimento, considera-se ocorrida a ciência postal após 15 dias da data de expedição da intimação. Tendo esta ocorrido em 03/06/2009 (fls. 71), tem-se por tempestiva a impugnação apresentada em 03/07/2009, razão pela qual dela se toma conhecimento.

Entendeu a DRJ que a falta de intimação facultando à interessada exercer o direito de instrução processual, em prazo razoável, para corrigir a falha constatada na representação processual, corroborou para que a decisão, elaborada tão tardiamente, implicasse óbice à contribuinte em requerer a restituição do indébito alegado, no prazo quinquenal previsto no art. 168 do CTN.

Assim, concluiu pela nulidade do despacho, para que outra decisão seja elaborada pela autoridade recorrida, com apreciação do mérito do pleito, após corrigida a falha apontada, pois não incumbe a esta autoridade julgadora apreciar a questão em sede de julgamento, sob pena de supressão de instância administrativa.

Desta feita, fora proferida nova decisão (DESPACHO DECISÓRIO DRF/TAUBATÊ/SAORT), às fls. 213 dos autos - conforme teor do acórdão abaixo indicado, na qual fora indeferindo o pedido formulado pela contribuinte:

EMENTA: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE RESTITUIÇÃO. IRRF SOBRE REMESSA AO EXTERIOR. ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE BRASIL E ALEMANHA. DECRETO Nº 76.988/76.

Ano-calendário: 2000

Crédito decorrente de recolhimento de IRRF sobre pagamento a domiciliado na República da Alemanha.

Alegação de aplicação de alíquota superior à devida, quando da remessa de divisa estrangeira ao contratante no exterior.

Incabível a alíquota pleiteada, não cabendo, portanto, a restituição de indébito, como pleiteado.

PEDIDO INDEFERIDO.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação administrativa, alegando em síntese:

- a) Da tributação de royalties pagos à empresa alemã: Aduz que no que tange a natureza dos pagamentos realizados ao exterior, vale novamente frisar que o próprio INPI prevê que "concedida a licença e explorada a patente pelo detentor da mesma, terá o titular da patente direito de receber "royalties", que é a remuneração paga pelo detentor da licença pelo direito da exploração".
- b) Assim, conforme se depreende do contrato ora anexo, a empresa alemã detém patentes e direitos que a sociedade brasileira pretende utilizar, realizando para tanto contraprestação pecuniária. Essa remuneração, conforme definição do INPI supracitada, tem a natureza de *royalties*, devendo sua tributação, dessa forma, ocorrer de acordo com tanto.
- c) Nesse sentido, prevê o referido Acordo em seu art. 12, (2) que existem duas alíquotas de tributação máxima dos royalties, quais sejam, 25% para aqueles provenientes do uso ou da concessão de uso de marcas de indústria ou comércio e 15% para todos os demais casos.
- d) Portanto, para verificar a alíquota máxima aplicável ao caso, faz-se necessário verificar se o contrato celebrado, seja de transferência ou de licenciamento de tecnologia, pode ser considerado como de uso ou concessão de uso de marcas, sendo certo que, se não o for, a tributação incidente não poderá exceder 15% do valor pago.
- e) Da tributação de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia: Aduz que elaborou consulta junto ao INPI para verificar a possibilidade de averbação do contrato de licenciamento de tecnologia em discussão, do qual obteve resposta que tal averbação não era possível por não haver transferência de tecnologia. Diante disso, em função da previsão contida no ADI n.º 01/2000 de que se aplicava o art. 685 do RIR às remessas decorrentes de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, e por tal artigo prever em seu inciso II, "a" que os rendimentos pagos ao exterior pela prestação de serviços seriam tributados à alíquota de 25%, a instituição financeira entendeu por bem exigir tal tributação da Recorrente quando da remessa para a Alemanha.

- f) Requereu o integral acolhimento dos argumentos aduzidos no presente Recurso Voluntário, a fim de que, reformando-se o - Acórdão n.º 05-31.472 proferido pela 2ª Turma da DRJ de Campinas, seja julgado integralmente improcedente o auto de infração em questão pelas razões a expostas para que o reconhecido pleito de Restituição seja deferido integralmente.

O acórdão ora recorrido (05-31.472 – 2ª Turma da DRJ/CPS) apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000 - Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Ano-calendário: 2000

Pedido de Restituição. IRRF Incidente sobre Remessas para o Exterior.

Convenção para Evitar a Dupla Tributação Firmada entre o Brasil e Alemanha. Serviços Técnicos e de Assistência Técnica Sem Transferência de Tecnologia. Percentual Reduzido. Não Cabimento.

A Convenção de Viena do Direito dos Tratados (CVDT), de 23 de maio de 1969, sugere diretrizes para a elucidação dos tratados internacionais e enfatiza sua interpretação à vista do seu contexto.

Royalties é termo interpretativo de uma remuneração pela exploração de um direito vinculado A. transmissão de tecnologia. Diz respeito a pagamento ao proprietário ou ao criador de um trabalho ou obra original pelo privilégio de explorá-lo lucrativamente.

O contexto histórico inerente à celebração da Convenção entre Brasil e Alemanha (CBA) para evitar a dupla tributação e o arcabouço jurídico tributário que a lastreou, subsidiam a conclusão de que o Protocolo ao artigo 12º desse Acordo, destinado a englobar *royalties*, visou esclarecer que os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica que implicassem transferência de tecnologia também fariam jus ao percentual reduzido do Acordo.

No presente caso, os rendimentos pagos à empresa alemã não se configuram como *royalties*, mas sim como remuneração de licença de uso, cuja execução pressupõe tecnologia que não será transmitida, mas meramente aplicada.

Inexistindo evidência de que os serviços técnicos remunerados estejam vinculados a contratos de *royalties*, não há de se falar na aplicação do disposto no Protocolo ao artigo 12º da CBA, destinado a englobar *royalties*. A

remuneração de serviços técnicos não se enquadra no conceito de lucro, razão pela qual, ao caso, aplicam-se as disposições do artigo 22 da CBA, sujeitando-se a tributação, portanto, à legislação doméstica, a qual determina a incidência do imposto à alíquota de 25%, conforme vigente à época dos fatos. Tendo sido efetuada a retenção nos termos da legislação vigente, inexistente direito creditório a ser reconhecido à contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Isto porque, conforme entendimento da turma julgadora, "a se aplicar a situação de fato, conforme documentos elencados pela interessada, se se refere a um royalty proveniente do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio; se não, isto é, se os royalties que a empresa brasileira está obrigada a pagar a contratante no exterior não se referir ao uso de marcas de indústria ou comércio aplica-se, então, a alíquota de 15%, que é para os demais casos; (..)", concluindo pela alíquota de IRRF de 25%, aplicável ao caso em tela, conforme motivação apontada pela própria recorrente, qual seja, de a presente hipótese não tratar de transferência de tecnologia". "E que remuneração de serviços não se enquadra no conceito de lucro, razão pela qual, ao caso, aplicam-se as disposições do artigo 22 da CBA, como orienta o ADN COSIT n.º 01, de 2000, sujeitando-se a tributação, portanto, à legislação doméstica, a qual, consoante já exposto neste voto, determina a incidência do imposto à alíquota de 25%, conforme vigente à época dos fatos".

Aduziu que "basicamente as mesmas razões são apresentadas pela contribuinte, por ora da manifestação de inconformidade, ai tendo sido acrescentado, apenas, a distinção entre licença de uso ou concessão de uso de marcas de indústria ou comércio e licença de uso ou concessão de uso de tecnologia; bem como a alegação de que o ADN COSIT n.º 01, de 2000, ofende ao disposto na Portaria n.º 469/76".

Ainda segundo a DRJ:

"A solução do litígio, portanto, centra-se, em dois pontos principais: (i) em definir se as remessas feitas pela interessada configuram-se como pagamento de *royalties* ou como remuneração de serviços técnicos e assessoria técnica, sem transferência de tecnologia; e (ii) a extensão do tratamento fiscal dos *royalties* as remunerações de serviços técnicos e assessoria técnica".

(...)

"Resumindo, não se enquadrando a remuneração como contraprestação de *royalties*, mas sim de serviços técnicos, e inexistindo evidência de que os serviços estejam vinculados a contratos de *royalties*, aqueles delinham-se como serviços técnicos puros, cuja execução pressupõe tecnologia que não será transmitida, mas meramente aplicada, hipótese na qual aplicam-se as disposições do artigo 22, em detrimento das disposições do artigo 12, ambos da CBA".

(...)

“E, segundo conceito definido pelo INPI, já transcrito no Parecer supra, consideram-se serviços técnicos O contrato que tenha por finalidade específica o planejamento, a programação e a elaboração de estudos e projetos, bem com a execução ou prestação de serviços de caráter especializado, de que necessita o sistema produtivo do país (Ato Normativo INPI n.º 15, de 1975)”.

(...)

“A Administração Tributária recepcionou o conceito de serviço técnico, acima descrito, definindo, ainda, o que se considera assistência técnica, conforme se depreende da Instrução Normativa SRF n.º 252, de 3 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior pela prestação de "serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e *royalties*".

Neste sentido, concluiu que no presente caso, *“a própria interessada submeteu o contrato em discussão ao INPI, oportunidade na qual aquele órgão se pronunciou no sentido de o contrato não caracterizar transferência de tecnologia, mas sim licença de uso de tecnologia. De tal sorte, a remuneração em contraprestação ao uso da tecnologia contratada não se configura, pois, como royalties, porque não restou caracterizada, pelo órgão competente, a necessária transferência de tecnologia. Daí porque a hipótese não se subsume-se ao disposto no art. 12 da CBA”*.

Às fls. 301 dos autos, o interessado interpõe recurso voluntário alegando em síntese as mesmas razões apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

A solução do litígio, portanto, centra-se, em dois pontos principais: (i) em definir se as remessas feitas pela interessada configuram-se como pagamento de *royalties* ou como remuneração de serviços técnicos e assessoria técnica, sem transferência de tecnologia; e (ii) a extensão do tratamento fiscal dos *royalties* as remunerações de serviços técnicos e assessoria técnica.

A DRF concluiu tratar-se de contrato de uso e, portanto, sujeito ao IRRF à alíquota de 25%.

A DRJ por sua vez concluiu que: “A hipótese cuida, como dito, de remuneração por licença de uso de tecnologia (serviços técnicos e assessoria técnica), cuja execução pressupõe tecnologia que não será transmitida, mas meramente aplicada. Inexistindo evidência, portanto, de que os serviços estejam vinculados a contratos de royalties, não há de se falar na aplicação do disposto no parágrafo 4º do Protocolo da CBA”.

Ainda como fundamento subsidiário, em que pese em nada tenha aprofundado, a DRJ também conclui que: “a remuneração de serviços não se enquadra no conceito de lucro, razão pela qual, ao caso, aplicam-se as disposições do artigo 22 da CBA, como orienta o ADN COSIT n.º 01, de 2000, sujeitando-se a tributação, portanto, à legislação doméstica, a qual, consoante já exposto neste voto, determina a incidência do imposto à alíquota de 25%, conforme vigente à época dos fatos.”

Com a devida vênia discordo das conclusões a que chegaram a DRF e DRJ. Isto porque, da análise do objeto do contrato firmado entre as partes, entendo que o negócio jurídico não se resume apenas a um contrato de uso ou de assistência técnica. Explico.

A operação não se resume a uma mera cessão ou licenciamento de direitos. Trata-se, na realidade, de um negócio jurídico complexo, em que, além do licenciamento realizado, também envolve serviços de treinamento, assistência técnica e know-how sobre o processo produtivo. Senão vejamos excertos do contrato:

ARTIGO II

Licença

- 2.1 ORGA desde já concede à Sociedade, condicionada aos termos deste instrumento, uma licença exclusiva baseada em royalty, não passível de transferência, cessão ou sublicenciamento, para o uso da Tecnologia Licenciada relacionada no Anexo a deste Contrato de Licenciamento de Tecnologia para desenvolver e fabricar *chip cards* no Território. ORGA também concede à Sociedade, condicionada aos termos deste instrumento, uma licença não exclusiva baseada em royalty, não passível de transferência, cessão ou sublicenciamento, para o uso da Tecnologia Licenciada relacionada no Anexo a deste Contrato de Licenciamento de Tecnologia para projetar, negociar, vender e reparar *chip cards* e para projetar, desenvolver, fabricar, negociar, vender e reparar todos os tipos de cartões de plástico, hardware e software relacionados aos cartões no Território.
- 2.2 A Sociedade não divulgará qualquer documentação técnica não publicada ou *know-how* fornecido ou propiciado por ORGA consoante este Contrato de Licenciamento de Tecnologia para terceiros durante a vigência deste Contrato de Licenciamento de Tecnologia, ou em qualquer ocasião posterior, ressalvado, contudo, que a divulgação deste *know-how* poderá ser feita em qualquer ocasião: (i) com o prévio consentimento escrito de ORGA, ou (ii) na medida necessária para os compradores dos produtos ou serviços da Sociedade, (iii) após ter-se tomado público sem que houvesse falha por parte da Sociedade ou dos compradores dos produtos e serviços da Sociedade.
- 2.3 A Sociedade desde já reconhece que a ORGA é proprietária exclusiva da Tecnologia Licenciada e, neste ato, reconhece plenamente o fundo de comércio da ORGA, e que a Tecnologia Licenciada será e permanecerá sempre como propriedade única e exclusivamente da ORGA e a Sociedade, mercê deste Contrato de Licenciamento de Tecnologia, não adquiriu nenhum direito, titularidade, participação ou reivindicação na posse da Tecnologia Licenciada no Território ou em qualquer outro local, salvo nos termos da licença ora concedida. A Sociedade não adquiriu qualquer direito, titularidade, participação ou reivindicação na posse do fundo de comércio de ORGA em virtude deste Contrato de Licenciamento de Tecnologia.

ARTIGO III

Royalty

- 3.1 A Sociedade pagará à ORGA o valor total de R\$ 1.800.000,00 até o dia 15 de outubro de 1999, em consonância com o anexo b deste Contrato de Licenciamento de Tecnologia.

DF CARF MF

ARIZA DIAS VALADÃO

Tradutora Pública e Intérprete Comercial Juramentada - Inglês/Português
Public and Sworn Translator and Interpreter - Portuguese/English
Matrícula no Junta Comercial do Estado de São Paulo nº 324 - CPF/MF 702.155.458-34

Tradução 1788 Livro 17 fls. 384 Data 6/10/99



Anexo a

Tecnologia ORGA

- Patentes:** Patente de Personalização nº 009932 referente a um sistema de processamento de *chip cards* protocolado em 6 de março de 1998, no Brasil.
- Direitos Autorais:** Software de aplicação Micardo 1.3.1 para personalização de cartões multifuncionais para desenvolvimento de aplicativos personalizados, inclusive especificações de interface e ferramentas de desenvolvimento.
- Know-How**
- seleção de matéria prima & maquinaria baseada em respeito à ecologia, proteção ambiental e exigências dos clientes, tais como comportamento térmico, físico e químico dos *chip cards*, conforme definido nos Anexos c e d.
 - organização da planta de processo da produção de acordo com as exigências dos clientes a fim de construir uma produção estável, inclusive o planejamento da produção, controle, disposição e estrutura da produção, planejar a disponibilidade e capacidade da máquina, manutenção e otimização da produção, fluxo de material, fluxo de produção, logística conforme definido mais detalhadamente nos Anexos c e d.
 - revisão e comissionamento das linhas de produção, inclusive a arquitetura de segurança, estrutura ambiental e segurança industrial dependendo dos *chip cards* fabricados de acordo com a ISO 9000, conforme definido mais detalhadamente nos Anexos c e d.
 - recrutamento e treinamento de pessoal qualificado de acordo com a ISO 9000 para a contratação de operadores de máquinas, técnicos em engenharia, pessoal de segurança, pessoal de controle de qualidade e treinamento geral de pessoal conforme definido mais detalhadamente nos Anexos c e d.
 - apoio geral de engenharia de acordo com a ISO 9000 conforme definido mais detalhadamente nos Anexos c e d.

Parece-me indubitável que o negócio jurídico envolve remuneração pelo uso de direito ou patente relativo ao software cedido, mas não só isso, envolve o próprio *know-how* do processo produtivo.

Nesse contexto, os rendimentos decorrentes de uso, fruição e exploração de direitos, em regra, são classificados como **royalties** pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

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

- direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.”

O artigo 12 da Convenção Brasil-Alemanha apresenta regra distributiva relacionada a operações com royalties. De acordo com os parágrafos 1º e 2º, os rendimentos a título de *royalties* recebidos por um residente de um Estado contratante de fonte situada em outro Estado contratante são passíveis de tributação em ambas as jurisdições, porém a tributação na

fonte está limitada às alíquotas nele especificadas (15% ou 25%, a depender da natureza do royalty transacionado). Vejamos:

"ARTIGO 12

Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 25% do montante bruto dos royalties, provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;

b) 15% em todos os demais casos.

3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

4. Os royalties serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos royalties, seja ou não residente de um estado contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os royalties e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses royalties, serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. As disposições dos parágrafos 1º. e 2º não se aplicam, quando o beneficiário dos royalties, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante que de provêm os royalties, um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou bem que deu origem aos royalties.

Nesse caso, aplicar-se-á o disposto no artigo 7º.

6. Se, em consequência de relações especiais, existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos royalties pagos, tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual é pago, exceder aquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante, e tendo em conta as outras disposições do presente acordo.

7. A limitação da alíquota do imposto prevista no parágrafo 2º, b, não se aplicará aos royalties pagos antes de primeiro de Janeiro de 1977, quando tais royalties forem pagos a um residente de um Estado Contratante que possua, direta ou indiretamente, no mínimo 50% do capital com direito a voto da sociedade que paga esses royalties.

O parágrafo 3º do artigo supratranscrito apresenta uma definição autônoma de *royalties* para fins da convenção. Conforme dispõe o seu texto, são *royalties*, entre outras remunerações ali citadas, aquelas pagas pelo uso ou pela concessão do uso de marca e por informações concernentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

As remunerações a título de intangíveis que não se caracterizarem como *royalties* nos termos do artigo não estarão aptas a serem qualificadas em tal dispositivo da convenção, muito embora possam estar relacionadas a cessão ou exploração de um direito e caracterizadas como *royalties* pela legislação interna.

Por sua vez, entendo que o fato de o INPI ter negado o registro do referido contrato como de transferência de tecnologia não afasta a análise da natureza do pagamento nos termos das definições estabelecidas na Convenção Brasil-Alemanha.

Conforme foi dito, a operação em questão envolve diferentes elementos, abrangendo, sem precificação distinta e específica, pagamentos pelo uso do software patentado, *know-how* relativo a todo o processo produtivo (desde a seleção da matéria prima à organização e controle da planta industrial) e serviços de treinamento e assistência técnica.

Embora não seja possível afirmar que a totalidade dos intangíveis transacionados amoldam-se à definição contida no artigo 12, pode-se concluir que a finalidade principal do contrato consiste não apenas na remuneração para uso de um software patentado, mas também na transmissão e todo o conhecimento sobre o processo produtivo (ou seja, transmissão de *know-how*, no sentido lato).

Referidos elementos, preponderantes nesta transação, estão inseridos na definição de *royalty* contida no artigo 12 da Convenção Brasil-Alemanha. Sendo assim, embora possam existir outros elementos na transação que não sejam caracterizáveis como *royalties* nos termos da Convenção, como os elementos preponderantes se subsumem à tal definição, a tributação da remessa deve ser efetuada observando os contornos delineados pelo artigo 12 da convenção, o que significa dizer que o Brasil tem competência para tributar na fonte estes pagamentos realizados ao residente na Alemanha.

Veja que na medida em que o parágrafo 3º traz o conceito de *royalties*, o parágrafo 2º estabelece a alíquota aplicável em duas situações:

2. Todavia, esses *royalties* podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:
 - a) 25% do montante bruto dos *royalties*, provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;
 - b) 15% em todos os demais casos.

Verifica-se, portanto, que apenas nas situações em que os royalties se resumam à remuneração proveniente ao uso de marcas estarão sujeitas à alíquota de 25%.

No presente caso, o negócio jurídico firmado entre as partes claramente não envolve apenas a remuneração pelo uso do software, mas também remuneração pelo uso de *fórmula ou processos secretos, bem como por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico*.

Assim, a transação realizada envolve a exploração de direitos por parte de residente na Alemanha, preponderando a cessão ou licenciamento do direito de uso de marca e a transmissão de experiências (*know-how*).

Desta feita, em função desta característica da transação, os rendimentos pagos ao beneficiário residente na Alemanha qualificam-se no artigo XII da Convenção com a Alemanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Decreto n.º 76.877, de 1976), sujeitando-se à incidência do IRRF à alíquota de 15%, prevista na alínea b do art. 2.º.

Assim, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva