



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727185/2022-71
ACÓRDÃO	1201-007.070 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS POR REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PUBLICIDADE REALIZADA EM AMBIENTE VIRTUAL, MEDIANTE ANÚNCIOS PATROCINADOS IMPULSIONADOS POR USUÁRIOS DE WEBSITES.

Não é dado à administração tributária desconsiderar a natureza jurídica de contrato de publicidade online para requalificá-lo como contrato de licenciamento de uso de marca quando o ajuste das partes não trazer nenhuma cláusula de cessão de direitos nem autorização para licenciamento de nenhum bem intangível.

Havendo típico ajuste de prestação de serviço de publicidade em ambiente virtual, descabe ao Fisco considerar os haveres dele decorrentes como royalty, sendo indevida a glosa das despesas dedutíveis na apuração do lucro real.

Configura-se como prestação de serviços online o pacto firmado para tornar possível a veiculação de anúncios em ambiente virtual, mediante patrocínio que os impulse por usuários de websites.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 109-019.387 (fls. 8023) interpôs recurso voluntário (fls. 8136) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamento tributário para exigir IRPJ, bem como juros de mora e multa de ofício (75%), no valor total de R\$ 2.591.488.448,02, relativo a fatos geradores ocorridos no ano 2018, conforme o auto de infração de fls. 7585. A mesma auditoria fiscal deu origem a lançamento tributário para exigir CIDE, o qual foi formalizado no processo nº 15746.727186/2022-15.

O lançamento de IRPJ é devido à glosa de dedução de custos na apuração do lucro real, ao quais foram considerados indedutíveis pela fiscalização. O lançamento foi realizado sobre o lucro real anual.

Em síntese, a empresa atuada (GOOGLE BRASIL) revendia no Brasil o direito de uso de espaços publicitários virtuais de titularidade da empresa estrangeira GOOGLE LLC, consistindo na inserção de anúncios em variadas formas. A empresa atuada agia no mercado brasileiro em seu nome e por conta própria. A empresa GOOGLE LLC era controladora da empresa atuada e a relação comercial entre elas era mediada por contratos de concessão, os quais permitiam a utilização de denominações comerciais, marcas registradas, marcas de serviço, logotipos, nomes de domínio ou outras características distintivas da marca Google e determinavam a remuneração da GOOGLE LLC pela outorga de autorização do direito de exploração comercial dos espaços publicitários, em percentual do valor bruto faturado pela GOOGLE BRASIL.

A empresa atuada classificou a remuneração remetida para a GOOGLE LLC como custo da sua atividade, afetando negativamente o seu lucro líquido (contábil) e, conseqüentemente, o seu lucro real (tributável). Todavia, a fiscalização entendeu que esses pagamentos não poderiam ser caracterizados como custos, mas deveriam ser classificados como

royalties, os quais seriam indedutíveis em razão de estarem sendo pagos para a controladora da empresa atuada.

O procedimento fiscal e a motivação do lançamento tributário estão fartamente fundamentados ao longo das 152 páginas do Termo de Verificação Fiscal de fls. 7433, do que destaco os seguintes trechos:

3. DAS INFRAÇÕES CONSTATADAS

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

33. Conforme informações dos sistemas de controle da Receita Federal, informações prestadas pelo sujeito passivo e escrituração contábil e comercial, o sujeito passivo apropriou no período fiscalizado valores escriturados sob a rubrica de "Custo Reseller - ADWs" e "Custo Reseller DBLCK" a título de Custo dos Serviços Prestados, deduzindo referidos valores na apuração do Resultado Líquido do Exercício.

34. Em conformidade com os esclarecimentos e documentação apresentada pelo sujeito passivo, os valores a título de "Custo Reseller - ADWs" e "Custo Reseller DBLCK" seriam decorrentes do "CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS" ("Google AdWords Reseller Agreement"), datado de 21/12/2007, e com aditivos datados de 1/09/2011 (Primeiro Aditivo), 01/05/2012 (Segundo Aditivo) e 07/06/2016 (Terceiro Aditivo). O período fiscalizado encontra-se na vigência da redação consolidada pelos três aditivos.

35. Adicionalmente, constata-se a celebração entre GOOGLE LLC e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA de 'CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS' ("Marketing and Services Agreement - MSA"), datado de 30/08/2004, com aditivo datado de 02/01/2018 (Primeiro Aditivo), e "CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA & DESENVOLVIMENTO" (Research and Development Agreement - R&D) datado de 01/07/2016, com aditivo datado de 31/01/2018 (Primeiro Aditivo).

36. Acerca da relação do sujeito passivo com os anunciantes, tem-se que está especialmente amparada pelos contratos TERMOS DO PROGRAMA DE PUBLICIDADE GOOGLE e CONTRATO DE PLATAFORMA DE PUBLICIDADE DOUBLECLICK, conforme se constata das diligências fiscais efetuadas, e dos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo (resposta ao item 09 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 03 e ao item 03 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 11), sendo ainda aplicáveis formulário de pedido para plataforma, aditivos, programa de descontos, contrato de serviços de publicidade e outros. Outrossim, em resposta ao item 08 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 10, a empresa declara que "Com relação aos "Programas DoubleClick" e "Programa Invite Media", são aplicáveis os seguintes contratos: "Termos e Condições dos Serviços da Plataforma da Google" (Doe. 01). "Termos Específicos dos Serviços - Produtos de Publicidade do Google Marketing Platform" (Doe, 02) e "Termos Específicos dos Serviços - Google Ad Manager" (Doe. 03)". Registra-se que as versões dos documentos apresentados

pelo sujeito passivo (Termos e Condições dos Serviços da Plataforma da Google, Termos Específicos dos Serviços - Produtos de Publicidade do Google Marketing Platform e Termos Específicos dos Serviços - Google Ad Manager) datam de período posterior ao período fiscalizado.

DOS INSTRUMENTOS CONTRATUAIS

RELAÇÃO GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA X GOOGLE LLC

37. Em análise do CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS, entre GOOGLE INC (determinado como "Google") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA (determinado como "Revendedora"), nos termos do PREÂMBULO, tem-se que: "CONSIDERANDO que a Google pretende oferecer e vender seu espaço publicitário a terceiros sediados no Brasil; CONSIDERANDO que de modo a oferecer e vender seu espaço publicitário, a Google pretende contratar uma empresa revendedora com sede no Brasil; CONSIDERANDO que a Revendedora é uma sociedade brasileira interessada em revender espaço publicitário da Google a terceiros no território nacional"

[...]

47. Nos termos do ITEM 5 do CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS, entre GOOGLE INC ("Google") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("Revendedora"), tem-se que: "5. Características da Marca. Cada Parte terá todo direito, titularidade e participação, incluindo, exemplificativamente, todos os Direitos de Propriedade intelectual, relativamente a suas Características da Marca. Ademais, a Revendedora concorda em aderir às diretrizes de uso das Características da Marca da Google então vigentes, assim como a qualquer conteúdo ali referido ou incluído, que vier a ser encontrado no seguinte URL "<http://www.google.com/permissions/quidelines.html>" (ou outro URL que a Google eventualmente viera fornecer) e a outras diretrizes ou restrições fornecidas pela Google por escrito à Revendedora com relação ao presente instrumento. Salvo na medida em que expresso neste Contrato, nenhuma das Partes adquirirá nenhum direito, titularidade ou participação nas Características da Marca da outra Parte. Todo uso pela Google das Características da Marca da Revendedora (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Revendedora e todo uso pela Revendedora das Características da Marca da Google (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Google. Nenhuma Parte impugnará ou ajudará outros a impugnar as Características da Marca da outra Parte (exceto para proteger os direitos da Parte em questão com relação a suas próprias Características da Marca) ou seu registro pela outra Parte, nem tampouco tentará qualquer das duas Partes registrar quaisquer Características da Marca ou nomes de domínio que sejam indistinguívelmente semelhantes aos da outra parte".

[...]

53. Assim, tem-se que decorrente do CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS, GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, tendo por objeto social a revenda de espaços publicitários e detendo capacidade ("item 10.1") para projetar, produzir e publicar anúncios no Brasil, treinada ("item 4) por GOOGLE LLC, revende ("item 2.1") no país os espaços publicitários de titularidade de GOOGLE LLC, por conta própria, em seu nome e não como representante comercial, através da utilização de denominações comerciais, marcas registradas, marcas de serviço, logotipos, nomes de domínio ou outras características distintivas da marca Google ("item 1.5" e "item 5") fornecidas por GOOGLE LLC para uso por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, remunerando GOOGLE LLC pela outorga de autorização onerosa do direito de exploração comercial dos espaços publicitários virtuais ("item 3"), em percentual do valor bruto faturado, sendo GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA responsável pelo suporte técnico ("item 2.2") e assistência pós vendas ("item 2.6"), vedada a subcontratação de serviços visando cumprir as obrigações do contrato, referente aos produtos e serviços ("ANEXO B") AdWords, Doubleclick, AdExchange e InviteMedia, ressalvada a contratação de agentes revendedores por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("item 2.7"), sendo nestes casos os valores também faturados por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA e incluídos nos cálculos dos montantes mensalmente devidos à Google LLC. Google LLC fornecerá mensalmente uma fatura para os pagamentos devidos pela Revendedora em razão do presente Contrato, sendo GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA responsável pelos impostos relativos aos pagamentos devidos a GOOGLE LLC e aos impostos decorrentes da distribuição de espaço publicitário do Programa Adwords ("Item 4"). A única obrigação de GOOGLE LLC. decorrente do contrato ("item 3.1"), é a cessão do espaço publicitário para exploração pelo sujeito passivo. Tratando-se o "Preço Líquido Ajustado" ("item 3" - ANEXO A) do valor bruto faturado pela Revendedora menos (i) impostos incidentes sobre o preço de venda do Programa Google Adwords, (ii) a margem de lucro sugerida de 20% (vinte por cento) calculada sobre o preço de revenda bruto estipulado nas faturas relevantes emitidas pela Revendedora contra os Anunciantes Qualificados, menos descontos incondicionais, e (iii) todos os créditos e valores restituídos aos Anunciantes Qualificados de acordo com este Contrato, constatando-se que o valor devido a GOOGLE LLC incluir-se-ia inclusive eventuais valores não recebidos dos clientes, competindo, nos termos do contrato, a GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA o risco de crédito pelo valor do recebível gerado.

54. Em análise do CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, entre GOOGLE INC ("Sociedade") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("Prestadora"), nos termos dos itens 1.1 e 1.2 tem-se que: "1.1. "Serviços inclui quaisquer serviços, consultoria, pareceres e assistência solicitados pela Sociedade, relativos às atividades de marketing e suporte para os Serviços da Web fornecidos pela sociedade a seus clientes dentro do Território. 1.2. "Serviços da Web" significa todos os serviços e produtos relacionados à entrega de serviços de pesquisa na web fornecidos pela Sociedade".

55. Nos termos do item 4.1 do CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, entre GOOGLE INC ("Sociedade") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("Prestadora"), tem-se que: "4.1 A sociedade sempre preservará todos os direitos, titularidade e participação sobre os Direitos de Propriedade Intelectual, sendo que nenhuma disposição aqui contida será interpretada de forma a transferir quaisquer direitos relacionados aos Direitos de Propriedade Intelectual à Prestadora, salvo se expressamente especificado neste instrumento, A Sociedade licencia à prestadora os Direitos de Propriedade Intelectual necessários para a prestação dos Serviços em conformidade com este Contrato, bem como para o uso em Qualquer outra atividade desempenhada ela Prestadora, direta ou indiretamente relacionada às atividades da Sociedade. A Prestadora concorda que qualquer fundo de comércio relacionado aos Direitos de Propriedade Intelectual pertence e beneficia exclusivamente à Sociedade. A Prestadora não contestará ou auxiliará terceiros a contestar os Direitos de Propriedade Intelectual da Sociedade ou os respectivos registros, nem tentará registrar quaisquer Direitos de Propriedade Intelectual que seja semelhante a ponto de ensejar confusão com os pertencentes à Sociedade".

56. Nos termos do item 4.2 do CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, entre GOOGLE INC ("Sociedade") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("Prestadora"), tem-se que: "4.1 "Direitos de Propriedade Intelectual" incluem todas as patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas de produto e de serviço, nome empresarial, know-how e outras propriedades tangíveis e intangíveis, incluindo, entre outros, softwares, sites da internet, listas de clientes e outros direitos de propriedade exclusiva, bem como os respectivos registros e pedidos de registro, que sejam relacionados aos Serviços. Todos os Direitos de Propriedade Intelectual disponibilizados à Prestadora pela Sociedade ou sob sua orientação, ou desenvolvidos durante a vigência deste Contrato, serão e permanecerão de propriedade da Sociedade, a ela devendo ser devolvidos quando da extinção do Contrato por qualquer motivo ou durante sua vigência, se solicitado pela Sociedade. Quaisquer Direitos de Propriedade Intelectual desenvolvidos mediante o cumprimento deste contrato pela Prestadora serão de propriedade da Sociedade, a ela devendo ser transferidos quando da extinção deste Contrato ou em momento anterior, se solicitado pela Sociedade. Qualquer remuneração relativa aos Direitos de Propriedade Intelectual está incluída na taxa a ser paga à Prestadora nos termos desse instrumento".

57. Assim, tem-se que decorrente do CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, GOOGLE LLC contrata GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, para que este preste serviços referentes aos produtos e serviços relacionados à entrega de serviços de pesquisa na web fornecidos por GOOGLE LLC aos usuários no país, procedendo ao licenciamento ("Item 4.1") para exploração por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA dos Direitos de Propriedade Intelectual ("item 4"), que incluem todas as patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas de produto e de serviço, nome empresarial, know-how e outras propriedades tangíveis e

intangíveis, incluindo, entre outros, softwares, sites da internet, listas de clientes e outros direitos de propriedade exclusiva detidas por GOOGLE LLC. Outrossim, ocorre o ("item 4.1") o licenciamento dos Direitos de Propriedade para uso em qualquer outra atividade desempenhada por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, diretamente ou indiretamente relacionada às atividades de GOOGLE LLC. Os valores decorrentes do CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS foram registrados na conta contábil "81.79990.101.690.000.0000.0000 - RECEITA DE VENDAS -INTERCOMPANY", e totalizaram R\$96.150.951,29, equivalente a cerca de 1,12% da receita bruta do sujeito passivo. Conforme resposta ao item 03 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 10, os valores foram apurados a partir de percentual sobre despesas gerais e administrativas da matriz (São Paulo -SP).

58. Acerca do CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA & DESENVOLVIMENTO, entre GOOGLE INC ("Google") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA (sucessora de GOOGLE AKWAN INTERNET LTDA - "Subsidiária"), nos termos do item 2.1 tem-se que: "2.7 Solicitação. A Subsidiária neste ato avença prestar certos serviços de pesquisa e desenvolvimento, conforme ocasionalmente solicitado pela Google durante o Período de Pesquisa (conforme definido abaixo), no tocante aos Produtos, com utilização da Tecnologia P&D da Google e outras tecnologias adequadas da Google ou de terceiros que possam ser devidamente utilizadas para esse fim. A Google especificará os serviços de pesquisa e desenvolvimento a serem prestados, os Produtos a serem trabalhados ou utilizados, o cronograma para conclusão e os resultados específicos que deverão ser obtidos ("Serviços de P&D")."

59. Nos termos do item 5.2 do CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA & DESENVOLVIMENTO, GOOGLE INC ("Google") e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA (sucessora de GOOGLE AKWAN INTERNET LTDA - "Subsidiária"), tem-se que: "5.1 Propriedade de Trabalhos Derivados e Configurações de P&D. A Subsidiária manterá a Google prontamente informada sobre o desenvolvimento, pela Subsidiária, de quaisquer Trabalhos Derivados e neste ato em caráter irrevogável acorda que todos os Trabalhos Derivados e Configurações de P&D automática e indefinidamente serão propriedade única e exclusiva da Google em todo o mundo a partir da data de sua criação. A Subsidiária neste ato em caráter irrevogável cede à Google toda e qualquer titularidade, direito e interesse que a subsidiária porventura detenha com relação a quaisquer Trabalhos Derivados e Configurações de P&D, caso a propriedade única e exclusiva de quaisquer Trabalhos Derivados e Configurações de P&D não seja automaticamente conferida à Google nos termos da legislação aplicável. (...)"

60. Assim, tem-se que decorrente do CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA & DESENVOLVIMENTO, está o desenvolvimento por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA de serviços de pesquisa e desenvolvimento, referente aos produtos de GOOGLE LLC, com a utilização da tecnologia de GOOGLE LLC. Toda a titularidade, direitos e interesse sobre os resultados decorrentes das pesquisas e desenvolvimentos realizados por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, decorrentes do

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA & DESENVOLVIMENTO, são cedidos a GOOGLE LLC. Os valores decorrentes do CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS foram registrados na conta contábil "81.79982.101.691.000.0000.0000 - RECEITA DE VENDAS - INTERCOMPANY - R&D", e totalizaram R\$360.986.995,54. Conforme resposta ao item 03 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 10, os valores foram apurados a partir de percentual sobre despesas gerais administrativas da matriz e especialmente da filial 0003 (Belo Horizonte - MG).

RELAÇÃO GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA X ANUNCIANTES

61. Acerca da relação estabelecida entre GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA e os anunciantes, no âmbito da ferramenta Google Ads, a essa é aplicável o documento "TERMOS DO PROGRAMA DE PUBLICIDADE GOOGLE". Nos termos do item do 1 do contrato celebrado entre GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("Google") e o anunciante ("Contratante"), tem que "1 Programas. A Contratante autoriza o Google, na qualidade de intermediário no Brasil do programa de publicidade detido por Google LLC, a inserir os materiais de publicidade da Contratante, feed de dados e a tecnologia (conjuntamente "Anúncios" ou "Criativos") em qualquer conteúdo ou propriedade (cada qual uma "Propriedade") fornecido pela Google LLC ou, conforme o caso, em nome de um terceiro ("Parceiro"). A Contratante será a única responsável por: (i) todos os Anúncios, (ii) todas as decisões de tráfego de Anúncios ou de segmentação (ex.: palavras-chave) ("Opções de Segmentação"), (iii) destinos aos quais os Anúncios direcionam os visitantes (ex.: páginas eletrônicas, aplicativos móveis) em conjunto com os URLs relacionados, waypoints e quaisquer redirecionamentos ("Destinos") e (iv) os serviços e produtos anunciados nos Destinos (em conjunto, "Serviços"). O Programa é uma plataforma de publicidade na qual o Contratante autoriza o Google, agindo no melhor interesse da Google LLC, a utilizar ferramentas automatizadas para formatar Anúncios. O Google também poderá colocar à disposição da Contratante determinados recursos opcionais do Programa, detidos pela Google LLC, para auxiliara Contratante com a seleção e geração de Opções de Segmentação, Anúncios ou Destinos. (...)"

[...]

64. Assim, tem-se que decorrente do TERMOS DO PROGRAMA DE PUBLICIDADE GOOGLE, GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, autorizada pelos contratantes ("item 1"), insere os materiais de publicidade dos contratantes, feed de dados e a tecnologia, quais sejam, os anúncios, em espaço publicitário virtual de propriedade de GOOGLE LLC ou de terceiros. O contratante é o responsável pelos anúncios e pela decisão de tráfego, através da segmentação por palavras-chave ou outras opções de segmentação. A contratante autoriza GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA a utilizar ferramentas automatizadas para formatar anúncios, podendo GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA recusar ou retirar um anúncio.

[...]

66. No que tange especialmente à ferramenta Doubleclick, a relação estabelecida entre GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA e os anunciantes, no âmbito do "Programa de Publicidade Google", é regida pelo CONTRATO DE PLATAFORMA DE PUBLICIDADE DOUBLECLICK. Nos termos do PREAMBULO do contrato celebrado entre GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA ("Doubleclick") e o anunciante ("Empresa"), tem-se que: "O presente CONTRATO DE PLATAFORMA DE PUBLICIDADE DOUBLECLICK (inclusive quaisquer termos estabelecidos em um Formulário de Pedido, apenso ou adendo deste instrumento, o "APA") datado de 01 de dezembro de 2016, é celebrado entre a Google Brasil Internet Ltda. localizada na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3477,18º andar, Itaim Bibi, CEP 05538-132, São Paulo - SP, Brasil, inscrita no CNPJ/MF 06.990.590/0001-23, responsável no Brasil pelos serviços Doubleclick ("Doubleclick") e a pessoa jurídica que assina este APA ("Empresa"). Este APA rege a prestação pela Doubleclick à Empresa de produtos e serviços, cada qual sujeito a um Formulário de Pedido separado ("Serviços").

[...]

69. Assim, tem-se que decorrente do CONTRATO DE PLATAFORMA DE PUBLICIDADE DOUBLECLICK, ("Preâmbulo") GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA é a responsável no país pelos serviços Doubleclick, e ("item 2") prestará serviços à empresa anunciante, obterá todos os direitos necessários para prestar os serviços, entregará os anúncios de acordo com os critérios de tráfego selecionados pela empresa anunciante e prestará à Empresa acesso a treinamento e suporte baseado na web. GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA apurará mensalmente os valores devidos pela empresa anunciante, em moeda local, de acordo com os valores especificados no formulário de pedido da aplicação prestada. Firmado entre as empresas anunciantes e GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, registra-se que não há qualquer menção a GOOGLE LLC no CONTRATO DE PLATAFORMA DE PUBLICIDADE DOUBLECLICK.

[...]

72. Em análise do documento 'TERMOS ESPECÍFICOS DOS SERVIÇOS - PRODUTOS DE PUBLICIDADE DO GOOGLE MARKETING PLATFORM', apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao item 08 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 10, entre "GOOGLE" ("Google") e Empresa ("Empresa"), nos termos do item "1" tem-se que: "1. Definições específicas de Serviço. (...) "Google" significa (i) para clientes com endereço de faturamento na Argentina, Google Argentina S.R.L; (ii) para clientes com endereço de faturamento no Brasil. Google Brasil Internet Ltda: (iii) para clientes com um endereço de faturamento no México. Google Operaciones de México S. de R.L de C.V; e (iv) para clientes localizados na América Latina (mas não listados anteriormente), Google LLC".

[...]

74. Em análise do documento "Termos Específicos dos Serviços - Google Ad Manager", apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao item 08 do TERMO

DE INTIMAÇÃO FISCAL 10, entre "GOOGLE LLC ou pela Afiliada da Google determinada no Formulário de Pedido" ("Google") e Empresa ("Empresa"), nos termos do item "9" tem-se que: "9. Afiliadas. (...) d. Se os Serviços forem prestados para uma Afiliada da Empresa que seja organizada na Europa, Oriente Médio ou África, Google Ireland Limited será considerada a entidade que presta tais Serviços. Se a Empresa for organizada na Itália ou na Turquia, a Google Ireland Limited será considerada a entidade que presta todos os Serviços à Empresa, a menos que o Google notifique expressamente a Empresa que, com relação aos recursos dos Serviços em que o Google fatura a Empresa, tais recursos serão fornecidos por (i) Google Italy s.r.l como revendedor, se a Empresa for organizada na Itália; e (ii) Google Reklamcilik ve Pazarlama Limited Sirketi como revendedor, se a Empresa for organizada na Turquia. Se a Empresa for organizada no Canadá, Google LLC será considerada a entidade que fornece todos os Serviços à Empresa, a menos que o Google notifique expressamente a Empresa que, com relação aos recursos dos Serviços em que o Google fatura a Empresa, tais recursos serão fornecidos pela Google Canada Corporation como revendedor, se a empresa for organizada no Canadá. Se os Serviços forem prestados para uma Afiliada da Empresa que seja organizada na América do Norte ou em outra região fora da Europa. Oriente Médio. África. Ásia ou Oceania. Google LLC será considerada a entidade que presta tais Serviços. Se os Serviços forem prestados para uma Afiliada da Empresa que seja organizada na Ásia (exceto China, Japão ou Indonésia) ou Oceania (exceto Austrália ou Nova Zelândia), Google Asia Pacific Pte. Ltd. Será considerada a entidade que presta tais Serviços. Se os Serviços forem prestados para uma Afiliada da Empresa organizada na Austrália ou Nova Zelândia, com relação aos recursos dos Serviços em que o Google paga à empresa, Google Asia Pacific Pte. Ltd. Vai ser a entidade que fornece tais características e, no que diz respeito às características dos Serviços em que o Google fatura a Empresa como um revendedor de tais recursos, (i) para Afiliadas da Empresa organizadas na Austrália, Google Austrália Pty. Ltda. será considerada como a entidade que presta os Serviços; (ii) para Afiliadas da Empresa organizadas na Nova Zelândia, Google New Zealand Limited Ltd. Será considerada a entidade que presta tais serviços; (iii) para Afiliadas da Empresa organizadas no Japão, Google Japan G.K. será a entidade que prestará tais Serviços; e (iv) para Afiliadas da Empresa organizadas na Indonésia, PT Google Indonésia será a entidade que prestará tais Serviços. Os Serviços não serão fornecidos para ou utilizados por qualquer Afiliada da Empresa que seja organizada na China a não ser que tal Afiliada da empresa celebre um Contrato para Adesão de Afiliada ou outro contrato com a Afiliada da Google aplicável."

75. Acerca do presente contrato, registra-se que, em regra, a aplicação "GOOGLE AD MANAGER" é destinada aos editores/criadores (publishers). remunerados por GOOGLE LLC pela cessão do espaço publicitário virtual para exploração por este, e a relação é estabelecida, em regra, entre GOOGLE LLC e os editores/criadores (publishers), motivo pelo qual está estabelecido GOOGLE LLC como "prestador de

serviços" aos clientes domiciliados "em outra região fora da Europa, Oriente Médio. África. Ásia ou Oceania", no caso, "vendedores" localizados no Brasil.

DAS APLICAÇÕES

76. Conforme se apura a partir dos esclarecimentos prestados, diligências efetuadas e situação fática observada, as ferramentas "Programa ADWORDS", "Programa DOUBLE CLICK" e "Programa INVITE MEDIA", assim como os produtos ou aplicações subjacentes ou que sucederam, podem ser assim descritas:

A) Programa ADWORDS - é o programa de publicidade oferecido pela Google, sob o nome de "AdWords", sucedido pelo "Google Ads". Assim, o Google Ads é uma aplicação para exploração do PROGRAMA DE PUBLICIDADE GOOGLE pelo sujeito passivo no país, através da venda de publicidade on-line, por meio da inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade (anúncios), nos sites de titularidade de Google LLC (notadamente na aplicação de buscas na internet), no YouTube e em outros sites na Web de titularidades de terceiros editores (publishers - editores, escritores, blogueiros, designers, desenvolvedores ou qualquer tipo de criador ou editor de sítios eletrônicos), que cedem onerosamente espaço publicitário para exploração comercial, em regra, através do produto Google AdSense. A inserção dos anúncios se dá através de software, que insere as informações fornecidas pelo anunciante no código fonte dos sites nos quais o anúncio será exibido (seja este de titularidade de LLC ou de titularidade de terceiros editores (publishers)), sem intervenção humana.

[...]

B) Programa DOUBLE CLICK: Em síntese, tem-se que diversamente do Google Ads, na qual o sujeito passivo explora os espaços publicitários virtuais no país e remunera GOOGLE LLC pelo direito de exploração comercial deste intangível, no DoubleClick, ainda que também haja remuneração pelo direito de exploração comercial de espaço publicitário virtual em relação a parte dos valores remetidos, notadamente através do Doubleclick Bid Manager (anterior INVITE MEDIA, e atualmente chamado de Display & Video 360), há também uma série de serviços prestados pelo sujeito passivo aos anunciantes, sob diferentes aspectos, através do qual o sujeito passivo, conforme esclarecimento prestado, "por meio da inteligência e consultoria da Fiscalizada, permite o desenvolvimento de diferentes etapas da cadeia de anúncios on-line". Tais serviços são especialmente referentes ao "Campaign Manager 360", "Search Ads 360", "Data Studio", "Analytics 360". "Surveys 360" e "Tag Manager 360".

[...]

C) GOOGLE AD MANAGER: É uma aplicação de gerenciamento de anúncios para criadores/editores (publishers) de grande porte. É a fusão das aplicações anteriormente denominadas "DoubleClick for Publishers" e "DoubleClick Ad Exchange". Em relação à aplicação DoubleClick for Publishers, trata-se de aplicação destinada a terceiros criadores/editores (publishers), também

referenciada como DFP, para gerenciamento e estruturação de sítios eletrônicos por terceiros criadores/editores (publishers), explorado no país neste aspecto por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA. sendo a relação estabelecida, em regra, com este.

Em relação à aplicação DoubleClick Ad Exchange, esta é uma aplicação para acessar várias origens de inventário de publicidade gráfica on-line. Os editores e as redes de editores são considerados "Vendedores" (sendo neste caso a relação estabelecida com GOOGLE LLC), e as redes de anúncios e outras entidades, são consideradas "Compradores" (especialmente para compra de grandes inventários de anúncios, por agências de publicidade, sendo, nesse caso, a relação estabelecida com GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA).

DOS FATOS

77. Neste contexto, verifica-se que o custo apropriado sob a rubrica de "Custo Reseller -ADWs" e "Custo Reseller DBLCK" decorre de percentual da receita do sujeito passivo, pago ou devido à licenciadora, sua sócia e controladora indireta, GOOGLE LLC, incidente sobre a receita de revenda de espaços publicitários e receita de serviços prestados aos anunciantes, decorrentes do "Programa de Publicidade Google" (Google Adwords, Doubleclick, Doubleclick Campaign Manager, Google Ads, Google Marketing Platform, Campaign Manager ou produtos ou aplicações subjacentes ou que sucederam), amparado no CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS e no CONTRATO DE PLATAFORMA DE PUBLICIDADE DOUBLECLICK. As receitas decorrentes das operações de publicidade on-line foram escrituradas na conta contábil "81.45100.950.690.A01.1000.0000 - RECEITA DE VENDAS", mapeadas na conta referencial "3.01.01.01.01.06 - Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno" da ECF, e totalizaram R\$8.036.280.737,76 no período fiscalizado.

78. Constata-se que o sujeito passivo GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA explora no país o "Programa de Publicidade Google", por sua própria conta e em seu nome, através de ferramenta disponibilizada por GOOGLE LLC, remunerando GOOGLE LLC pela outorga de autorização para exploração comercial dos espaços publicitários, de sua propriedade, ou de terceiros, os quais a este cederam, assim como pelo uso e exploração de direitos de propriedade intelectual de propriedade de GOOGLE LLC, tais como as patentes, marcas e know-how.

[...]

88. GOOGLE LLC, ao autorizar GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA a explorar no país seus espaços publicitários, determina que tal exploração se dará através da utilização, pelos anunciantes, de um software (através de uma aplicação da internet), por onde serão inseridos anúncios. Conforme resposta ao item 19 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 05, não há remuneração de licença do direito de exploração de programas de computador ou licença do direito de uso de programas de computador por GOOGLE LLC, dos quais decorreria a remuneração paga a este por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA. O software utilizado (através de

uma aplicação da internet), é uma ferramenta para a transferência dos anúncios produzidos pelos anunciantes ou agências de publicidade (textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade) para os espaços publicitários virtuais, viabilizando a inserção dos anúncios, não se tratando de uma aplicação a atender uma necessidade do anunciante, e sim de uma aplicação a viabilizar a exploração dos espaços publicitários pelo sujeito passivo. Neste sentido, registra-se que o fato da aquisição do espaço publicitário se dar através de software não torna a operação um licenciamento de software ainda que, em ambos os casos, mutatis mutandis, tem-se a exploração de um direito: em contrato de distribuição de software, de que trata a Lei 9.609/1998, tendo-se por objeto do contrato o direito de comercializar ou distribuir o software, o valor remetido ao licenciador remuneraria a autorização do direito de exploração comercial de direito autoral, direito patrimonial (bem incorpóreo) decorrente de propriedade intelectual protegida (software), e, no presente caso, tendo-se por objeto o direito de exploração comercial de espaço publicitário virtual, remunera-se o direito de explorar direito patrimonial (bem incorpóreo), espaço publicitário virtual, decorrente de propriedade intelectual protegida (nome de domínio), de titularidade de terceiro.

[...]

DA PUBLICIDADE ON-LINE

91. Destaca-se haver nas operações do sujeito passivo ao menos duas relações distintas, quais sejam: a relação estabelecida junto a GOOGLE LLC, concessão comercial decorrente do CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS, na qual este outorga onerosamente ao sujeito passivo o direito de exploração comercial dos espaços publicitários (relação GOOGLE LLC x GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA), e a relação estabelecida por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA junto aos anunciantes, amparada pelo documento TERMOS DO PROGRAMA DE PUBLICIDADE GOOGLE (relação GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA x ANUNCIANTES), na qual os anunciantes contratam junto ao sujeito passivo a inserção de seu anúncio (textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade) em um sítio virtual (espaço publicitário virtual), determinado ou não, de propriedade de GOOGLE LLC ou de terceiros. Embora o sujeito passivo declare em resposta ao item 11 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 10 que os anunciantes "elaboram e inserem diretamente o conteúdo desejado no espaço eletrônico cedido", registra-se que nos termos do "item 1" do documento TERMOS DO PROGRAMA DE PUBLICIDADE GOOGLE, GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA é o responsável por inserir os materiais de publicidade da contratante. A ferramenta disponibilizada permite ao anunciante determinar o momento da inserção (através das palavras-chave), assim como outras segmentações que o anunciante determinar. O objeto do presente termo é a relação estabelecida entre GOOGLE LLC x GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, e os valores decorrentes desta, embora a compreensão da totalidade das relações seja relevante para a compreensão da operação.

[...]

102. A despeito de quando intimado a informar se as atividades decorrentes do "Programa de Publicidade Google" abrangeriam atividades protegidas por marca, e ainda, especificamente acerca da forma de remuneração pela utilização no país da marca "Google" pelo sujeito passivo, ter o sujeito passivo declarado que as atividades relacionadas ao "Programa de Publicidade Google" não abrangeriam atividades protegidas por marcas ou patentes no Brasil, e que não haveria remuneração, à Google LLC, pela utilização da marca "Google" por GOOGE BRASIL INTERNET LTDA, tem-se que, não seria possível ao sujeito passivo explorar os espaços publicitários que lhe são cedidos, sem a utilização da marca, sendo esta operação acessória àquela, permitindo-se inferir, a partir do elevado valor atribuível a marca de renome ora explorada e aos direitos intelectuais protegidos, indispensáveis para a consecução de seu objeto social, incluindo-se patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas de produto e de serviço, nome empresarial e know-how, que a remuneração paga a GOOGLE LLC poderia abarcar, adicionalmente à outorga de autorização para exploração comercial do espaço publicitário virtual, o pagamento de patentes, marcas e know-how. A remuneração paga a GOOGLE LLC, decorrente de publicidade inserida em domínios de própria titularidade de GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA (e.g. www.google.com.br), é mais um elemento a denotar tal situação. Embora intimado a individualizar o valor correspondente a remuneração de uso de marcas de indústria e comércio, remuneração de uso de nome de domínio, remuneração de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, remuneração de outras propriedade intelectuais protegidas e remuneração de outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial dos espaços publicitários detidos pela GOOGLE LLC, o sujeito passivo limitou-se a declarar que não haveria valores correspondentes à remuneração de uso de marcas de indústria e comércio, de uso de nome de domínio, de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, de outras propriedades intelectuais protegidas e remuneração de outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial dos espaços publicitários detidos pela Google LLC, haja vista que a Google LLC não seria remunerada pela nesses termos.

103. Em se tratando negócios jurídicos complexos, indispensável, portanto, analisar o conjunto de fatos jurídicos aplicáveis, para extrair a essencialidade da prestação. Decorrente da estruturação de negócios do sujeito passivo, resta evidente que as remessas ao exterior são realizadas como remuneração pela autorização do direito de exploração comercial de espaço publicitário virtual, bem intangível, decorrentes da proteção ao nome de domínio, sendo enquadradas como remuneração de direitos, mediante o pagamento de royalties, assim como, adicionalmente aguelá. pela exploração e uso de demais direitos de propriedade intelectual de propriedade de GOOGLE LLC, tais como patentes, marcas e know-how. A essência está na exploração de direitos, mediante o pagamento de royalties.

[...]

DA ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

[...]

116. No que tange especialmente ao grupo Google, referido modelo foi também chamado de "Google Double Irish / Dutch Sandwich". Tratava-se de modelo baseado essencialmente no pagamento de royalties à matriz dos grupos empresariais, baseado ainda na exploração de acordos de não dupla tributação e em questões atinentes a estabelecimentos permanentes.

117. A prática se dá basicamente através do desvio de lucros de países com maior carga tributária para países cuja carga é menor ou até mesmo zero, técnica conhecida como profit shifting, que se dá através da cessão dos direitos de propriedade intelectual. Em síntese, tem-se que em 2003, o Google Inc. (estabelecida nos Estados Unidos da América) celebrou um contrato de cost sharing (rateio de custos) com uma nova subsidiária recém-criada denominada Google Ireland Holdings, transferindo para esta o direito de exploração sobre os intangíveis no Oriente Médio, Europa e África pelo mesmo valor com que então havia capitalizado a subsidiária, tendo pactuado o partilhamento dos custos do desenvolvimento de novos produtos não identificados. Em seguida, a Google Ireland Holdings criou uma outra empresa holding na Holanda, como uma dutch company denominada "Google BV", tendo sublicenciado para ela os intangíveis, que por sua vez novamente sublicenciou os intangíveis para uma empresa criada na Irlanda, denominada Google Ireland Limited. Esta última é quem sublicencia para as empresas da Google em cada um dos países de atuação, explorando comercialmente os intangíveis no Oriente Médio, Europa e África. O que ocorre é que as empresas operacionais de cada um dos países de atuação da Google pagam altos royalties para a Google Ireland Ltda. Como os royalties são dedutíveis, reduz-se drasticamente a tributação local ou até mesmo chega-se a zero de tributação. Desta forma, o lucro de todas as atividades do Google no Oriente Médio, Europa e África são desviados (profit shifting) para a Irlanda, país que tributa o lucro em apenas 12,5%. Google Ireland Ltda. diminui muito os seus lucros ao pagar royalties para a Google BV, que por sua vez paga royalties em montante quase igual para a Google Ireland Holdings. Assim, a Google Ireland Ltda. e a Google BV quase não pagam Imposto sobre a Renda (Income Tax local). Por sua vez, os pagamentos da Google BV para a Google Ireland Holdings (empresa que para os efeitos fiscais irlandeses se encontra em Bermudas), não sofrem qualquer incidência de imposto na fonte (o que aconteceria se o pagamento tivesse origem da Irlanda), e Bermudas não cobra imposto sobre os lucros da empresa (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: DOUBLE IRISH AND THE DUTCH SANDWICH - RDIET, Brasília, V. 12, nº1, p. 580-596, Jan-Jun, 2017).

[...]

DA ACAO JUDICIAL EM FACE DO MUNICÍPIO DE SAO PAULO

121. Em análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, notadamente documentos fiscais (Nota Fiscal Eletrônica do Tomador de Serviços) emitidos na condição de tomador de serviços em face de GOOGLE LLC, referentes aos valores decorrentes de "REVENDA DE ESPAÇO PUBLICITÁRIO NA INTERNET", constatou-se a existência de ação sob número 1045899-54.2014.8.26.0053, em face da PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO. Referidos documentos fiscais são referentes aos valores apropriados pelo sujeito passivo sob a rubrica de "Custo Reseller - ADWs".

[...]

123. Acerca de referida ação judicial, em breve síntese, o sujeito passivo busca que seja "declarada a inexistência da relação jurídico-tributária entre os Autores e o Município de São Paulo no que se refere à obrigação do recolhimento do ISS sobre os pagamentos realizados pelo Autor Google Brasil aos Autores estrangeiros Google Inc. e Orkut como remuneração pela outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial de espaços publicitários nos termos dos contratos de revenda acostados aos autos", assim como "restituição dos valores indevidamente recolhidos na sistemática de retenção":

[...]

128. Qual seja, ao apresentar os fatos para apreciação pelo juízo, o sujeito passivo bem detalha suas operações, especialmente os fatos decorrentes da relação com sua sócia GOOGLE LLC, e declara que explora no país o "Programa de Publicidade Google", revendendo os espaços publicitários por sua própria conta e em seu nome, através de ferramenta disponibilizada por GOOGLE LLC, remunerando GOOGLE LLC pela outorga de autorização para exploração comercial dos espaços publicitários de sua propriedade, não decorrendo os valores de contraprestação por serviço prestado.

129. Após análise do acervo fático-probatório, o qual inclui contratos celebrados entre GOOGLE LLC e o sujeito passivo, "CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS", notas fiscais/invoices, dentre outros, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo confirmou em 2ª instância a sentença de 1º grau, acolhendo os pedidos da autora GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, concluindo que os pagamentos destinados pelo GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA à GOOGLE LLC, como forma de remunerar a outorga de autorização para exploração comercial dos espaços publicitários virtuais destes, não decorrem de prestação de serviço, em conformidade com o pedido do autor: "É como bem decido pelo juízo a quo, os pagamentos efetuados pelo Google Brasil em favor de Google Inc. e Orkut não estão sujeitos à incidência de ISS, uma vez que tais pagamentos não se prestam a remunerar qualquer serviço, mas estão relacionados a atos de mera cessão de direito de ofertar espaços publicitários de titularidade das entidades estrangeiras. Nesse sentido, com razão a sentença, porque não há relação de obrigação de fazer, mas de obrigação de dar, logo não há incidência de recolhimento do ISSQN,

porque não se está diante de uma efetiva prestação de serviço, conforme art. 156, III, da CF/88" (APELAÇÃO CÍVEL nº 1045899-54.2014.8.26.0053 TJ/SP).

130. Neste sentido, resta evidente que o sujeito passivo qualifica como royalties os valores remetidos, declarando não tratarem de qualquer remuneração por serviço prestado, e sim decorrente da "outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial", expressamente qualificado por este como "obrigação de dar". Outrossim, registra-se que não se trata de condicionar a conclusão do presente termo à solução da lide, ainda pendente de apreciação pelos tribunais superiores, porquanto tratar-se de questões de direito diversas, ausente qualquer repercussão, portanto, mas, tão somente, constatada a mesma situação fática oposta perante o órgão jurisdicional, juntamente de acervo probante, analisar os efeitos de referida situação fática em relação aos tributos objeto do presente procedimento, no âmbito da legislação tributária federal. Os fatos opostos, assim como elementos de prova, estão alinhados com a situação fática verificada no presente procedimento fiscal.

DAS DILIGÊNCIAS FISCAIS

131. Com objetivo de coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto ao sujeito passivo, foram selecionados anunciantes destinatários de documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo. Todos os anunciantes diligenciados pagaram, individualmente, ao sujeito passivo, diretamente ou por intermédio de agências de publicidade, valores superiores a R\$30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

[...]

135. Após análise de extenso material probante, constatou-se que de fato GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA atuou por sua própria conta e em seu nome, explorando no país o Programa de Publicidade Google para anunciantes (Google Adwords, Doubleclick, Google Ads e Google Marketing Platform). Diversamente do alegado pelo sujeito passivo, não se constatou este na condição de representante comercial (intermediário) de uma relação ente GOOGLE LLC e os anunciantes, porquanto os anunciantes não reconhecem qualquer relação junto a GOOGLE LLC decorrente do Programa de Publicidade Google, seja diretamente ou por intermédio de representante. Acerca da natureza das despesas apropriadas, em regra foram declarados pelos diligenciados como aquisição do espaço publicitário (direito de uso) e serviços de publicidade.

[...]

DA NATUREZA DOS VALORES APROPRIADOS

3.1.1) Remuneração pela outorga de autorização para exploração comercial dos espaços publicitários virtuais - referente ao AdWords (Google Ads)

170. As remunerações pagas pelo sujeito passivo à sua sócia e controladora no exterior, pela outorga de autorização (licença) para exploração comercial dos

espaços publicitários virtuais, referente a percentual do valor bruto faturado decorrente do AdWords (Google Ads) constituem exploração de direitos, caracterizando-se royalties, e são indedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Jurídica. Referidos valores não decorrem de quaisquer serviços (atividades) executados por GOOGLE LLC em prol do sujeito passivo ou dos anunciantes, remunerando o direito de exploração comercial de espaços publicitários virtuais.

171. Neste mesmo sentido, em consonância com todos os elementos obtidos no presente procedimento fiscal, o sujeito passivo declara em resposta ao item 17 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 05 que "Uma vez que os valores remetidos pela GOOGLE BRASIL à GOOGLE LLC, a título de remuneração, se destinam ao pagamento da cessão de direito de exploração comercial, tem-se que tais remessas não decorrem de qualquer serviço realizado em favor do GOOGLE BRASIL pela Google LLC. Em resposta ao item 01 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 09, informa da mesma maneira que "Dessa forma, a remuneração paga pela GOOGLE BRASIL à GOOGLE LLC reflete pagamento pelos direitos de exploração comercial que lhe são cedidos." Constatou-se que dentre os valores informados sob a rubrica Custo Reseller - ADWs, estão os valores decorrentes do DoubleClick Ad Exchange para compradores, não constatada diferenciação nos documentos fiscais emitidos, constando, em relação a ambos, a descrição "Revenda de espaço publicitário".

172. Tem-se que a empresa estrangeira outorga autorização para a exploração de espaços publicitários (ativo intangível), seus e de terceiros, e o sujeito passivo remete ao exterior remuneração pela exploração de tal direito. O sujeito passivo, por sua vez, vende o direito de uso de espaço publicitário a seus clientes no país, publicidade online, na qual os anunciantes contratam junto ao sujeito passivo a inserção de seu anúncio (textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade) em um sítio virtual (espaço publicitário virtual), sendo remunerado localmente por essa atividade.

173. Tendo-se por objeto do contrato o direito de comercializar, o valor remetido à sócia no exterior remunera a autorização do direito de exploração comercial de ativo intangível, direito patrimonial (bem incorpóreo) decorrente de propriedade intelectual protegida (nome de domínio).

174. Os espaços publicitários virtuais de titularidade de GOOGLE LLC são bens intangíveis. Bem intangível é algo que não seja um ativo físico ou um ativo financeiro, que seja capaz de ser possuído ou controlado para uso em atividades comerciais, e cujo uso ou transferência seria compensado se tivesse ocorrido em uma transação entre partes independentes em circunstâncias comparáveis. Bens intangíveis são juridicamente representados por direitos. O ativo intangível "espaço publicitário virtual" decorre do direito de exploração e uso do nome de domínio, assim como da proteção legal destinada a estes, ocorrendo sua exploração mediante licença para exploração comercial por seu titular. Royalties

são a remuneração do capital investido em bens incorpóreos. Neste mesmo sentido, a exploração de direitos é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

[...]

179. Tendo sido intimado através do item 11 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 11 a individualizar o valor correspondente a remuneração de uso de marcas de indústria e comércio, remuneração de uso de nome de domínio, remuneração de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, remuneração de outras propriedade intelectuais protegidas e remuneração de outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial dos espaços publicitários detidos pela GOOGLE LLC, o sujeito passivo apresentou resposta na qual declara que "Não há, na conta contábil "81J9983J0t690.000.0000.0000 - CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADO1", valores correspondentes à remuneração de uso de marcas de indústria e comércio, de uso de nome de domínio, de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, de outras propriedades intelectuais protegidas e remuneração de outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial dos espaços publicitários detidos pela Google LLC, haja vista que a Google LLC não é remunerada pela fiscalizada nesses termos".

180. Não tendo sido discriminados no contrato o montante referente a cada direito de propriedade intelectual objeto do contrato, tendo ainda o sujeito passivo declarado em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO 01 o pretenso não enquadramento de referidos rendimentos ao conceito de royalties, tampouco referido contrato tendo sido objeto de registro ou averbação, não aplicável, em se tratando, igualmente, de royalties, a exceção a não dedutibilidade que poderia decorrer do inciso alínea "b" do inciso III e parágrafo único do art. 353 Decreto 3.000/1999 (inciso alínea "b" do inciso III e parágrafo único do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alínea "e", e Lei nº 8.383, de 1991, art. 50, e da mesma forma não aplicáveis eventuais percentuais decorrentes da Portaria MF 436/1958.

3.1.2) Remuneração decorrentes de percentual da receita proveniente da prestação de serviços referente ao Doubleclick (Campaign Manager 360", "Search Ads 360", "Data Studio", "Analytics 360", "Surveys 360", "Tag Manager 360" e "DoubleClick for Publishers")

182. Diversamente do Programa Google Ads, na qual o sujeito passivo explora os espaços publicitários virtuais no país e remunera GOOGLE LLC pelo direito de exploração comercial deste, no Programa DoubleClick, ainda que haja também remuneração pelo direito de exploração comercial de espaço publicitário virtual em relação a parte dos valores remetidos, notadamente através do Doubleclick Bid Manager (especificado no item 3.1.3), há essencialmente uma série de serviços prestados pelo sujeito passivo aos anunciantes, sob diferentes aspectos, através do qual o sujeito passivo, conforme esclarecimento prestado, "por meio

da inteligência e consultoria da Fiscalizada, permite o desenvolvimento de diferentes etapas da cadeia de anúncios on-line".

183. Os valores pagos pelo sujeito passivo a sua sócia decorrem de percentual da receita obtida pelo sujeito passivo com a prestação de serviços, e são pagos a sua sócia independentemente da exploração comercial dos espaços publicitários, e não se referem à aquisição de mercadorias, tampouco se referindo à contratação de um serviço prestado pela beneficiária (GOOGLE LLC), seja ao sujeito passivo ou aos anunciantes, constatado que os valores decorreriam unicamente da obrigação contratual em contrapartida pela exploração de direitos de propriedade intelectual do licenciador.

184. Trata-se de contrato de natureza comercial entre licenciante e licenciada, que tem por objeto a exploração temporária e onerosa de um conjunto de direitos intelectuais, de propriedade da licenciante, remunerada através de percentual da receita explorada com estes direitos.

185. Não se verifica nos contratos obrigação pela licenciadora (beneficiária dos rendimentos) diversa da relativa ao licenciamento para exploração pela licenciada de direitos intelectuais detidos pela licenciadora. Assim, porquanto auferir-se do contrato que a remuneração da licença da exploração comercial de espaço publicitário dar-se-á sobre percentual da receita com a revenda do direito de uso de respectivos espaços publicitários, a remuneração da totalidade dos direitos de propriedade intelectual utilizados na atividade desempenhada por GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA dar-se-á sobre percentual da receita proveniente da prestação de serviços explorados com estes direitos, conforme se verifica dos contratos apresentados, esclarecimentos prestados e situação fática observada.

[...]

195. Não tendo sido discriminados no contrato o montante referente a cada direito de propriedade intelectual objeto do contrato, i.e., "patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas de produto e de serviço, nome empresarial, know-how", tendo ainda o sujeito passivo declarado em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01 o pretensão não enquadramento de referidos rendimentos ao conceito de royalties, tampouco referido contrato tendo sido objeto de registro ou averbação, não aplicável, em se tratando, igualmente, de royalties, a exceção a não dedutibilidade que poderia decorrer do inciso alínea "b" do inciso III e parágrafo único do art. 353 Decreto 3.000/1999 (inciso alínea "b" do inciso III e parágrafo único do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alínea "e", e Lei nº 8.383, de 1991, art. 50, e da mesma forma não aplicáveis eventuais percentuais decorrentes da Portaria MF 436/1958.

[...]

3.1.3) Remuneração pela outorga de autorização para exploração comercial dos espaços publicitários referente ao "DoubleClick Bid Manager (Display & Video 360)

198. As remunerações pagas pelo sujeito passivo à sua sócia e controladora no exterior, pela outorga de autorização (licença) para exploração comercial dos espaços publicitários virtuais, referente a percentual do valor bruto faturado decorrente do DoubleClick Bid Manager (Display & Video 360), constituem exploração de direitos, caracterizando-se royalties, e são indedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Jurídica. Outrossim, Referidos valores não decorrem de quaisquer serviços (atividades) executados por GOOGLE LLC em prol do sujeito passivo ou dos anunciantes, remunerando o direito de exploração comercial de espaços publicitários virtuais.

199. Neste mesmo sentido, em consonância com todos os elementos obtidos no presente procedimento fiscal, o sujeito passivo declara em resposta ao item 17 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 05 que "Uma vez que os valores remetidos pela GOOGLE BRASIL à GOOGLE LLC, a título de remuneração, se destinam ao pagamento da cessão de direito de exploração comercial, tem-se que tais remessas não decorrem de qualquer serviço realizado em favor do GOOGLE BRASIL pela Google LLC. Em resposta ao item 01 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 09, informa da mesma maneira que "Dessa forma, a remuneração paga pela GOOGLE BRASIL à GOOGLE LLC reflete pagamento pelos direitos de exploração comercial que lhe são cedidos." Constam dos documentos faturados junto aos anunciantes decorrentes do DoubleClick Bid Manager (Display & Video 360) as descrições "Referente a serviços de DBM - DoubleClick Bid Manager" e "Referente a serviços de Display and Video 360".

200. Tendo declarado em resposta ao item 10 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 10 que "Custo de mídia" corresponde ao valor pago pelo cliente (anunciantes ou agências) pela compra de espaços publicitários (tanto de Google LLC, quanto de terceiros) gerenciados através da ferramenta, e que a "taxa de plataforma" corresponde ao valor base para cálculo da remuneração relativa à ferramenta Display & Video 360, o sujeito passivo foi intimado a especificar, em relação aos valores decorrentes da ferramenta DoubleClick Bid Manager (Display & Video 360), os valores de "custo de mídia" e "taxa de plataforma", através do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 13.

201. O sujeito apresentou resposta na qual declara que "procedeu à busca, em seus registros/sistemas internos, das informações solicitadas por essa Fiscalização; no entanto, a Fiscalizada não possui a segregação dos valores indicados na resposta aos Itens 01 e 02 do Termo de Intimação Fiscal nº 11 em "custo de mídia" e "taxa de plataforma"". Registra-se, no entanto, que constando dos documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo ambos os itens sob uma única rubrica, é possível verificar das faturas emitidas e entregues pelo sujeito

passivo aos anunciantes a segregação de tais itens, não tendo sido fornecida, no entanto, tal informação à presente fiscalização.

[...]

207. Não tendo sido segregado à presente fiscalização os valores de "taxa de mídia" e "taxa de plataforma, e não tendo sido discriminados no contrato o montante referente a cada direito de propriedade intelectual objeto do contrato, i.e., "patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas de produto e de serviço, nome empresarial, know-how", tendo ainda o sujeito passivo declarado em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01 o pretensão não enquadramento de referidos rendimentos ao conceito de royalties, tampouco referido contrato tendo sido objeto de registro ou averbação, não aplicável, em se tratando, igualmente, de royalties, a exceção a não dedutibilidade que poderia decorrer do inciso alínea "b" do inciso III e parágrafo único do art. 353 Decreto 3.000/1999 (inciso alínea "b" do inciso III e parágrafo único do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alínea "e", e Lei nº 8.383, de 1991, art. 50, e da mesma forma não aplicáveis eventuais percentuais decorrentes da Portaria MF 436/1958.

[...]

A RESTRIÇÃO À DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES - HISTÓRICO E CONTEXTO

[...]

216. Porquanto a alínea "d" do art. 71 da Lei 4.506/1964 veda de forma geral o pagamento de royalties a sócios, a dedutibilidade de royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio, patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, quando pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou quando 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, é condicionada pelos controles decorrentes do registro do contrato no Banco Central do Brasil e da averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, nos termos da Lei 4.506/1.962 e Lei 8.383/1.991, e observados os limites e condições estabelecidos.

217. Registra-se que as normas de indedutibilidade são normas de exceção, que retiram do campo da dedutibilidade certas despesas, ainda que atendam aos critérios gerais de necessidade, usualidade e normalidade. Tais restrições constam do art. 353 do Decreto 3.000/1.999 - RIR/99 (art. 363 do Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018), sendo que neste comando legal é especificado que o termo sócios constante da alínea "d" do art. 71 da Lei 4.506/1.964 se refere a sócios pessoas jurídicas e a sócios pessoa física. Sobre este inciso, bastante esclarecedor o voto do Ministro HUMBERTO MARTINS, no RECURSO ESPECIAL 1 436.940/RS. do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

[...]

3.2 DO FATO GERADOR

221. Tendo sido verificado a falta de adição de despesa ou custo indedutível, referente a despesas apropriadas ao resultado decorrentes de royalties pagos a sócia e controladora do sujeito passivo, indedutíveis nos termos nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas "d" e "e", item 2, proceder-se-á ao lançamento de ofício dos respectivos valores.

222. Conforme conta contábil 81.79983.101.690.000.0000.0000 - CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADO, os valores foram apropriados na conta referencial (-) Custo dos Serviços Prestados da ECF, e levadas a resultado. Tratando-se de valores não dedutíveis, constata-se a ausência de adição ao lucro real, nos termos do art. 6º, §2º, alínea "a" do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Iniciado o contencioso administrativo por meio da impugnação da empresa autuada (fls. 7602), a decisão de primeira instância foi no sentido de considerá-la improcedente, quando foi corroborado o entendimento da fiscalização, nos termos do acórdão de fls. 8023, ora recorrido.

Em seguida, o contribuinte autuado apresentou o recurso voluntário de fls. 8136 que, em síntese, traz os seguintes argumentos em sua defesa:

1. O lançamento tributário é nulo em razão de ser ilícito e incerto pelo fato de a autoridade fiscal ter adotado todo o saldo da conta contábil CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS como base de cálculo para o lançamento tributário; quando apenas parte desse valor diz respeito a remessas para o exterior, sendo que outra parte estaria relacionada com o pagamento de fornecedores nacionais;
2. O lançamento tributário é nulo em razão de a autoridade fiscal ter desconsiderado todas as informações prestadas pelo contribuinte e ter realizado o lançamento tributário baseado exclusivamente em ilações;
3. a decisão recorrida se apegou a um estudo realizado pela OCDE, fazendo com que a esta assumisse feições abstratas, em detrimento da análise da realidade material do caso e das normas brasileiras;
4. A fiscalização se apegou a um processo judicial em que o contribuinte era parte e onde ele afirmou que era titular de "outorga de cessão do direito de exploração comercial", mas isso não corresponde a uma cessão de direitos relacionados à propriedade intelectual detida pela Google LLC, ao contrário da conclusão da fiscalização;
5. As remessas realizadas não possuem natureza de royalty, pois:
 - a. A relação entre a Recorrente e a Google LLC foi de intermediação entre a detentora das ferramentas/ativos intangíveis (Google LLC) e os anunciantes brasileiros, sendo a Recorrente uma facilitadora dessas contratações;

- b. Os espaços virtuais não pertencem/não foram disponibilizados à Recorrente, mas continuaram sob o "controle" da Google LLC;
 - c. A Recorrente não interferiu no processo de aquisição dos espaços publicitários ou na inserção/divulgação dos anúncios, de modo que não foi a prestadora de serviços de veiculação de publicidade on-line e não "revendeu", efetivamente, o direito de uso de espaços publicitários de propriedade da Google LLC;
 - d. Recorrente reteve apenas o valor relativo à contraprestação por sua atuação no papel de intermediadora (20% sobre o preço);
 - e. No âmbito dos contratos firmados, não há transferência de tecnologia à Recorrente;
 - f. Como revela a própria argumentação da DRJ os espaços publicitários virtuais são indissociáveis da ferramenta Google Ads, detida exclusivamente por Google LLC, de modo que não podem ser explorados usados ou fruídos na forma que prevê o artigo 22 da Lei nº 4.506/1964;
 - g. A Recorrente não possuiu qualquer ingerência sobre o conteúdo inserido nos espaços virtuais, nem mesmo sobre o preço praticado, fixado exclusivamente pela Google LLC;
 - h. Não há exclusividade na atividade realizada pela Recorrente no âmbito do Google AdWords Reseller Agreement, de forma que os anunciantes brasileiros podem contratar diretamente a veiculação de sua publicidade nos espaços virtuais com a Google LLC;
 - i. Os próprios "Termos do Programa de Publicidade Google", firmados pelos anunciantes brasileiros (pelo aceite/clique na internet), estabelecem, expressamente, a condição da Recorrente de intermediária na contratação; e
 - j. Os espaços publicitários virtuais não se confundem com o nome de domínio, eventualmente detido pela Recorrente em razão de obrigação regulatória brasileira. Como todos os espaços virtuais são controlados/disponibilizados pela Google LLC, apenas esta é remunerada pela utilização desses espaços pelos anunciantes.
6. A correta interpretação do artigo 22 da Lei nº 4.506/1964 aponta que as remessas feitas pelo contribuinte, a título de pagamento por serviços contratados, não podem ser classificadas como royalties;
7. Ainda que as remessas feitas pelo contribuinte tivessem natureza de royalty, elas seriam dedutíveis, pois a correta interpretação do artigo 71 da Lei nº

- 4.506/1964 cria uma exceção de dedutibilidade apenas quando o pagamento for realizado para sócio pessoa física, o que não ocorre na espécie;
8. Houve um erro na determinação da base de cálculo pela fiscalização, quando esta adotou o saldo da conta contábil que registra todos os custos do contribuinte, o que é mais do que as remessas realizadas;
 9. Não é possível tributar o valor total das remessas como se fossem royalties, pois isso significa desconsiderar totalmente a remuneração dos serviços prestados pela GOOGLE LLC;
 10. Não deve ser exigida a multa de ofício em caso de o resultado do julgamento não sobrevir de votação com unanimidade de votos.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 8335), contradizendo os argumentos do recorrente.

Os argumentos das partes serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte autuado foi cientificado da decisão de primeira instância em 29/08/2023 (fls. 8132) e apresentou o seu recurso voluntário em 27/09/2023 (fls. 8134). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

No presente recurso voluntário, o autor traz os argumentos apresentados e apreciados a seguir.

1 NULIDADES

O recorrente inquina de nulidade o lançamento tributário por dois motivos. Primeiramente, pelo fato de a autoridade fiscal ter adotado todo o saldo da conta contábil CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS como base de cálculo para o lançamento tributário, quando apenas parte desse valor diz respeito a remessas para o exterior, sendo que outra parte estaria relacionada com o pagamento de fornecedores nacionais, conforme o seguinte excerto (fls. 8143):

10. Ocorre que essa base de cálculo, eleita pela Autoridade Fiscal, está incorreta, o que acarreta a nulidade do auto de infração de IRPJ.
11. Isso porque, a despeito desses montantes não corresponderem ao pagamento de royalties - conforme se reproduzirá ao longo do presente recurso - sendo

integralmente dedutíveis, fato é que a conta contábil n° 81.79983.101.690.000.0000.0000 - CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS não registra/controla apenas os valores remetidos à Google LLC, mas, também, os tributos pagos no Brasil, dedutíveis nos termos do artigo 344 do RIR/996 (artigo 352 do RIR/2018).

[...]

23. Deveras, é inegável o equívoco cometido na formação do lançamento fiscal, que carece de liquidez/certeza, ensejando a sua nulidade, nos termos do artigo 10 do Decreto n° 70.235/19727 e do artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN").

Em seguida, o recorrente inquina de nulidade a decisão recorrida pelo alegado fato de a autoridade fiscal ter desconsiderado todas as informações prestadas pelo contribuinte e ter realizado o lançamento tributário baseado exclusivamente em ilações, conforme o seguinte excerto (fls. 8148):

11.2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO BASEADO EM MERAS PRESUNÇÕES - DESCONSIDERAÇÃO DO CONTEXTO FÁTICO DOCUMENTAL EXPOSTO PELA RECORRENTE DURANTE O PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO

28. Conforme já denunciado nos fatos da Impugnação, o auto de infração ora em discussão é nulo por se basear em meras presunções da Autoridade Fiscal com relação às atividades desenvolvidas pela Recorrente no Brasil e sua conseqüente relação com sua controladora sediada nos Estados Unidos da América, a Google LLC.

[...]

45. Da leitura do TVF, de mais de 150 páginas, tem-se que este se dedica a reproduzir praticamente tudo o que foi dito pela Recorrente durante o procedimento fiscalizatório; todavia, a *contrario sensu* do que esclareceu a Recorrente, a Autoridade Fiscal imprime suas próprias conclusões, baseadas em meras presunções e em uma interpretação completamente equivocada dos fatos narrados.

46. Em verdade, a acusação fiscal, no TVF, adota o expediente de (i) relatar os fatos ou o objeto dos documentos que analisa, para (ii) exprimir suas convicções pessoais sobre tais documentos, (iii) ignorando as explicações concedidas pela Recorrente no procedimento fiscal e, pior, sem apresentar qualquer suporte jurídico ou fático que não seja presunção sem o devido suporte legal.

[...]

52. Portanto, em razão da Autoridade Fiscal ter verdadeiramente descaracterizado as relações existentes entre a Recorrente e a Google LLC, bem como entre a Recorrente e os anunciantes brasileiros, ter descaracterizado as atividades/a operação da Recorrente e da Google LLC, ter ido de encontro à realidade fática documental constante dos autos, o que foi integralmente

corroborado pelo acórdão recorrido, requer-se, preliminarmente, a nulidade do auto de infração ora em discussão.

Verifico que a primeira arguição de nulidade aponta fato inverídico. Na verdade, a fiscalização apurou o tributo exigido a partir de valores encontrados na conta contábil CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS, mas apenas aqueles identificados pelo próprio contribuinte como CUSTO RESELLER – ADWS e como CUSTO RESELLER – DBLCK, que são os valores remetidos ao exterior para a sua controladora, conforme o seguinte excerto (fls. 7581):

226. Os valores especificados na Tab.01 são os valores escriturados pelo sujeito passivo na conta contábil 81.79983.101.690.000.0000.0000 - CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS, sob a rubrica “Custo Reseller – ADWs”, também informados na planilha “Google Brasil Internet – Reseller 2018.xlsx”, apresentada em resposta ao item 2 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01.

[...]

227. Os valores especificados na Tab. 02 e Tab. 03 são os valores escriturados pelo sujeito passivo na conta contábil 81.79983.101.690.000.0000.0000 - CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS, sob a rubrica “Custo Reseller – DBLCK”, e especificados por aplicação na planilha “Doc01_ReceitasDespesasDoubleClickInviteMedia.xlsx”, apresentada em resposta aos itens 1 e 2 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 11. O valor informado no razão de respectiva conta contábil, referente a rubrica “Custo Reseller – DBLCK”, é atinente à soma dos itens 3.1.2 e 3.1.3.

Portanto, essa acusação de nulidade deve ser afastada.

Quanto à segunda arguição de nulidade, verifico que a fiscalização coletou uma grande quantidade de informações junto ao contribuinte e erigiu o seu entendimento a partir dessas informações, o que foi devidamente reduzido a termo nos autos do processo, não havendo qualquer vício nesse procedimento.

Entendo que a reclamação do recorrente não procede, pois inquina o lançamento tributário de nulidade pelo fato de a fiscalização não ter chegado a entendimento coincidente com o seu, pois, segundo a sua avaliação pessoal, a fiscalização não considerou os argumentos apresentados pelo contribuinte no curso da auditoria fiscal e fundamentou o lançamento em presunções. Tal entendimento demonstra que o recorrente está, na verdade, se insurgindo contra a conclusão e os fundamentos da fiscalização, o que é argumento de mérito, embora intitule de nulidade esse seu inconformismo.

Com isso, entendo que essa acusação de nulidade também deve ser afastada.

2 DO MODELO DE NEGÓCIO DO GRUPO GOOGLE

A fiscalização dedica um capítulo do Termo de Verificação Fiscal para esclarecer o modelo de negócio do Grupo Google (fls. 7505). Para isso, faz referência ao documento

“Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project” da OCDE , em que apresenta o resultado do estudo realizado por aquela organização sobre a publicidade on-line praticada pelas grandes empresas de tecnologia mundiais.

Em seguida, trata especificamente do modelo do Grupo Google, o qual é similar ao modelo exposto pela OCDE, quando chegou à seguinte conclusão (fls. 7509):

119. Ainda que com particularidades específicas, pode-se afirmar que o modelo encontrado nas operações de GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA decorre da estruturação realizada globalmente. Responsável pela exploração do programa de publicidade Google no país, o sujeito passivo é responsável pela exploração das atividades publicitárias no país, titularidade do sítio local, contrato com anunciantes, assim como pelo suporte técnico, marketing e promoção. Em contrapartida, remuneraria a matriz localizada em Delaware através de royalties decorrentes dos direitos sobre intangíveis.

120. Decorre da estruturação de negócios do sujeito passivo e suas controladoras, que as receitas dos terceiros editores (através do produto AdSense/Admod/Google AdManager) domiciliados no país são tratadas como receitas de exportação, ao passo que ocorre a outorga de autorização do direito de exploração comercial dos espaços publicitários virtuais de propriedade destes a GOOGLE LLC, domiciliada no exterior, e esta posteriormente é remunerada mediante o pagamento de royalties pela licença do direito de exploração comercial a GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, que explorará o programa de publicidade no país.

O recorrente, por sua vez, reclama que a decisão recorrida se apegou a esse estudo, fazendo com que a decisão recorrida assumisse feições abstratas, em detrimento da análise da realidade material e das normas brasileiras, conforme o seguinte excerto (fls. 8157):

63. Com base nestas premissas, a Autoridade Julgadora trouxe para o julgamento temas que não foram objeto de indagação, não fazem parte desta discussão, e desviam-se das operações sob julgamento e de sua competência, e ainda conclui que assumir como corretas as razões da defesa seria admitir que "a operação do Google no Brasil seria uma exceção ao que foi levado a efeito no resto do mundo" (fl. 83 do acórdão recorrido), como se efetivamente estivesse certa e tivesse dados e fatos sobre o que ocorre no resto do mundo e isso fosse objeto dessa disputa. Tal racional se repete por diversas vezes ao longo do Voto, sempre com o intuito de confirmar a acusação fiscal, ainda que sem qualquer suporte probatório quanto a sua aplicação *in casu*.

Nas suas contrarrazões, a PGFN afirma a importância de se conhecer o complexo modelo de negócio do Grupo Google, pois ele permite extrair conclusões importantes para a solução do presente caso, conforme o seguinte excerto (fls. 8368):

O conhecimento do modelo de negócio e das manobras para deslocar o lucro para países de tributação favorecida é essencial para que se perceba o papel dos royalties e da autorização da exploração de intangíveis na estruturação da GOOGLE, tal como ocorreu no caso da GOOGLE BRASIL. O conhecimento desse modelo nos permite tirar algumas conclusões, como veremos a seguir.

1a Conclusão: o modelo de negócios da Google, em todo o mundo, envolve sucessivos licenciamento e sublicenciamento de direitos intangíveis, mediante pagamento de royalties elevados, como no presente caso, em que representam 80% dos valores pagos pelos anunciantes.

2a Conclusão: o envio direto de royalties da GOOGLE BRASIL para a GOOGLE LLC permite que esses ativos intangíveis não sejam alcançados pela tributação em Delaware/US.

E em momento algum a GOOGLE BRASIL nega que esses valores sejam tratados nos EUA como royalties, recebendo o tratamento favorecido e sem transparência daquele Estado norte-americano.

Mostra-se extremamente contraditório alegar que um valor que ingressou nos EUA como royalty não tenha saído do Brasil como royalty. Isso contraria o princípio lógico aristotélico da não-contradição, segundo o qual uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo.

Entendo que o estudo do modelo do negócio da empresa autuada é, em regra, de grande relevância para que seja conhecida a realidade fática e, assim, possa ser aplicada corretamente a legislação que a alcança. Esse foi o viés da análise feita na decisão recorrida que, apesar de ter se utilizado, algumas vezes, de termos que remetem a uma generalidade, nunca deixou de apreciar os fatos trazidos aos autos. Saliento que tais fatos não foram contestados pelo recorrente.

Contudo, a questão que está no centro da presente lide não diz respeito a fatos, mas sim a como caracterizar juridicamente tais fatos, a saber: as remessas (líquidas e certas) possuem natureza jurídica de royalty ou de remuneração por serviços prestados?

Nesse sentido, a PGFN aponta que as remessas possuem natureza de royalty, pois é assim que são tratadas pela GOOGLE LLC, não sendo possível que o mesmo objeto receba outro tratamento por parte da GOOGLE BRASIL.

Todavia, infelizmente, o Direito não possui as mesmas características de uma lógica aristotélica, em que os nomes são o próprio objeto da estrutura manipulada. Em oposição, no Direito Tributário, não é o nome que determina as relações jurídicas, mas sim a materialidade dos atos e fatos nomeados.

Assim, entendo que a questão permanece em aberto, forçando a continuidade do esforço aqui laborado.

3 DO OBJETO DA AÇÃO JUDICIAL N° 1045899-54.2014.8.26.0053

A acusação fiscal dá grande relevância ao fato de a empresa autuada ter iniciado uma ação judicial em que, ao final, foi decidido que esta, em razão de exercer a mesma atividade econômica objeto do presente processo, não é contribuinte do ISSQN, conforme o seguinte excerto (fls. 7517):

129. Após análise do acervo fático-probatório, o qual inclui contratos celebrados entre GOOGLE LLC e o sujeito passivo, "CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS", notas fiscais/invoices, dentre outros, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo confirmou em 2ª instância a sentença de 1º grau, acolhendo os pedidos da autora GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA, concluindo que os pagamentos destinados pelo GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA à GOOGLE LLC, como forma de remunerar a outorga de autorização para exploração comercial dos espaços publicitários virtuais destes, não decorrem de prestação de serviço, em conformidade com o pedido do autor: "E como bem decido pelo juízo a quo, os pagamentos efetuados pelo Google Brasil em favor de Google Inc. e Orkut não estão sujeitos à incidência de ISS, uma vez que tais pagamentos não se prestam a remunerar qualquer serviço, mas estão relacionados a atos de mera cessão de direito de ofertar espaços publicitários de titularidade das entidades estrangeiras. Nesse sentido, com razão a sentença, porque não há relação de obrigação de fazer, mas de obrigação de dar, logo não há incidência de recolhimento do ISSQN, porque não se está diante de uma efetiva prestação de serviço, conforme art. 156, III, da CF/88" (APELAÇÃO CÍVEL n° 1045899-54.2014.8.26.0053 TJ/SP).

130. Neste sentido, resta evidente que o sujeito passivo qualifica como royalties os valores remetidos, declarando não tratarem de qualquer remuneração por serviço prestado, e sim decorrente da "outorga de autorização/cessão do direito de exploração comercial, expressamente qualificado por este como "obrigação de dar". Outrossim, registra-se que não se trata de condicionar a conclusão do presente termo à solução da lide, ainda pendente de apreciação pelos tribunais superiores, porquanto tratar-se de questões de direito diversas, ausente qualquer repercussão, portanto, mas, tão somente, constatada a mesma situação fática oposta perante o órgão jurisdicional, juntamente de acervo probante, analisar os efeitos de referida situação fática em relação aos tributos objeto do presente procedimento, no âmbito da legislação tributária federal. Os fatos opostos, assim como elementos de prova, estão alinhados com a situação fática verificada no presente procedimento fiscal.

O recorrente afirma que prestou ao Poder Judiciário de São Paulo as mesmas informações prestadas ao Fisco Federal, inclusive a informação de que era titular de "outorga de cessão do direito de exploração comercial", mas que isso não corresponde a uma cessão de direitos relacionados à propriedade intelectual detida pela Google LLC, conforme o seguinte excerto (fls. 8178):

149. Não obstante, diferentemente do que defendem a Autoridade Fiscal e a DRJ, a Recorrente apresentou, ao longo de toda a Ação Judicial, exatamente os mesmos esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscalizatório que originou a presente autuação, reiterados na Impugnação e no presente Recurso Voluntário: a "outorga de cessão do direito de exploração comercial" não corresponde a uma cessão de direitos relacionados à propriedade intelectual detida pela Google LLC.

150. Trata-se, na realidade, de uma simples autorização para que a Recorrente possa cumprir o contrato de intermediação firmado junto à Google LLC, para que possa ofertar a ferramenta Google Ads/os espaços publicitários virtuais de titularidade da Google LLC, aos anunciantes brasileiros. Tão simples quanto isso.

151. Repise-se: a Recorrente não possui o domínio/disponibilidade da ferramenta/dos espaços, não possui ingerência sobre as condições dessa contratação (nem mesmo sobre os valores fixados aos anunciantes para utilização da ferramenta).

Em suas contrarrazões, a PGFN destaca que a empresa autuada está sendo incoerente ao classificar a sua atividade, perante o Fisco de São Paulo, como intermediária no licenciamento de marca, enquanto nega esse fato perante o Fisco Federal, conforme o seguinte excerto (fls. 8372):

Ora, como se percebe, há sentença judicial reconhecendo que os valores remetidos dizem respeito à licenciamento de marca e pagamento de royalties. Configura deslealdade e má-fé da parte mudar sua versão perante este CARF para negar a natureza de royalties neste processo administrativo.

O mínimo que se exige da GOOGLE BRASIL é coerência ao classificar sua atividade, sem mudar seu enquadramento para se beneficiar do melhor dos mundos (não recolher tributação sobre serviços e nem sobre remessa de royalties).

É certo que o Poder Judiciário de São Paulo entendeu que a atividade econômica da empresa autuada não era a prestação de serviços, restando a atividade de intermediação no licenciamento dos direitos da GOOGLE LLC. Portanto, é de se esperar que a empresa autuada repasse para a GOOGLE LLC a correspondente remuneração por essas licenças, o que pode ser caracterizado como royalty.

Contudo, também é certo que os clientes da empresa autuada não adquiriram apenas um direito de uso, mas também adquiriram um serviço (divulgação comercial). Nesse caso, como esse serviço não é prestado pela empresa autuada, resta apenas concluir que o serviço é prestado pela GOOGLE LLC. Assim, é de se esperar que a empresa autuada também repasse para a GOOGLE LLC a correspondente remuneração pelo serviço prestado.

Há, portanto, uma diversidade na natureza da remuneração da GOOGLE LLC, direitos e serviços.

O Poder Judiciário do Estado de São Paulo entendeu, para fins da tributação do ISSQN, que a remuneração que cabia à empresa autuada não tinha origem em prestação de serviço, mas esse entendimento não pode ser estendido de forma direta para a remuneração da GOOGLE LLC, pois implicaria que o serviço prestado por esta não estaria sendo remunerado.

Tal aparente contradição é evidenciada pelo recorrente quando trata da desproporção entre a remuneração da empresa autuada e da GOOGLE LLC, *verbis* (fls. 8180):

157. Conforme descrito ainda durante o procedimento fiscal e reconhecido no TVF, a Recorrente não dita os preços praticados pela Google LLC com os anunciantes brasileiros pelo uso dos espaços publicitários disponibilizados. Da mesma forma, a maior parcela da receita auferida nestas operações é remetida à Google LLC, sendo que a Recorrente retém apenas o valor relativo à contraprestação por sua atuação no papel de intermediadora (20% sobre o preço).

158. Em outras palavras, a suposta cessão de direitos de exploração à Recorrente, como presumida pela Autoridade Fiscal, não lhe permite nem sequer firmar o preço a ser praticado com os anunciantes e lhe obriga a remeter cerca de 80% da receita auferida (menos tributos) à Google LLC, suposta cedente. Claramente, a conclusão fiscal não se sustenta.

[...]

160. Ora, caso a Recorrente tivesse, de fato, o direito à exploração comercial dos espaços publicitários virtuais de titularidade da Google LLC - o que não se admite - e, para tanto, efetuasse pagamentos pela remuneração desse direito (royalties), faria sentido que remetesse, à controladora sediada no exterior, 80% do valor advindo dessa atividade comercial? Nada mais descabido e que, de certo, será considerado por esse CARF para o cancelamento do auto de infração em comento.

Como se vê, a referida decisão judicial ainda não resolve a questão central do presente processo: a(s) natureza(s) jurídica(s) das remessas feitas pela empresa autuada para a GOOGLE LLC.

4 NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS – CUSTO OU ROYALTY

Conforme já foi relatado, o contribuinte contabilizou como custos (dedutíveis tributariamente) uma série de pagamentos realizados a sua controladora no exterior GOOGLE LLC em cumprimento de contratos entre elas celebrados. A fiscalização aponta três contratos: CONTRATO DE REVENDEDOR GOOGLE ADWORDS, CONTRATO DE MARKETING E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA & DESENVOLVIMENTO.

O primeiro desses contratos pode ser encontrado nas fls. 607, do qual destaco as seguintes cláusulas:

2. Nomeação; Obrigações da Revendedora no Território.

2.1. Nomeação; Território. A Google nomeia a Revendedora revendedora autorizada sem exclusividade de espaço publicitário disponibilizado pela Google mediante o Programa AdWords aos Anunciantes no Território, assim como de quaisquer outros produtos e serviços da Google que vierem ser futuramente objeto de acordo entre as Partes (cujos termos e condições específicos deverão constar de aditamento ao presente Contrato), tudo em consonância e de acordo com os termos e condições aqui expressos. A Revendedora deverá conduzir sua atividade por sua própria conta, em seu próprio nome, e não como representante, empregada, sócia ou franqueada da Google. Ao cumprir suas obrigações aqui previstas, a Revendedora somente deverá referir-se a si mesma como Revendedora Google AdWords Autorizada. A Revendedora não poderá angariar negócios, nem deverá vender espaço publicitário (ainda que não solicitado) junto a qualquer pessoa jurídica que não tenha seu principal lugar de atividade no Território. Para evitar dúvida, o principal lugar de atividade de uma pessoa jurídica será determinado pelo lugar de registro da entidade em questão. Todas as consultas por parte de qualquer referida pessoa jurídica referentes à venda de espaço publicitário deverão ser dirigidas ao Contato Designado da Google dentro de 3 (três) dias úteis contados do recebimento dessa consulta pela Revendedora.

2.2. Vendas de Serviços de Publicidade pela Revendedora. A Revendedora compromete-se a comercializar, oferecer e vender espaço publicitário a Anunciantes e Anunciantes Qualificados pelo valor e de acordo com os termos expressos no Anexo A. A Revendedora deverá vender a Anunciantes e Anunciantes Qualificados diretamente com a própria força de vendas e infraestrutura de atendimento ao cliente da Revendedora. A Revendedora será responsável (i) pelo projeto e criação de todos os materiais de publicidade, projeto e criação esses que deverão estar de acordo com os termos e condições aqui expressos, (ii) pelo suporte técnico e (iii) pela revenda do espaço publicitário do Programa AdWords ou quaisquer outros programas disponibilizados pela Google à Revendedora para venda. A Revendedora não deverá subcontratar serviços junto a outras empresas visando cumprir qualquer de suas obrigações previstas no presente Contrato sem a autorização prévia por escrito da Google. A Revendedora deverá cumprir suas obrigações aqui previstas de maneira profissional e com esmero, em consonância com padrões normalmente aplicáveis à indústria e de acordo com o presente Contrato. A Revendedora deverá promover e vender espaço publicitário do Programa AdWords de acordo com o treinamento fornecido pela Google. A inobservância desses preceitos e declarações não autorizadas a Anunciantes e/ou Anunciantes Qualificados constituem descumprimento relevante do presente Contrato, constituindo fundamento para rescisão nos termos previstos na Seção 8.3.

[...]

3. Obrigações da Google.

3.1. Espaço Publicitário. A Google se compromete a fornecer espaço publicitário à Revendedora mediante o Programa AdWords para revenda a Anunciantes Qualificados nos termos aqui expressos.

3.2. Treinamento. A Google se compromete a treinar a Revendedora conforme expresso no Anexo A.

3.3. Inexistência de Exclusividade. O presente Contrato constituirá uma relação sem exclusividade entre Google e a Revendedora.

4. Faturamento e Pagamento; Impostos. Os termos de pagamento contidos no Anexo A regerão as obrigações de pagamento da Revendedora frente a Google no tocante ao presente Contrato. A Google fornecerá uma fatura para os pagamentos devidos pela Revendedora em razão do presente Contrato. A Revendedora será responsável pela observância de todos os procedimentos brasileiros referentes a câmbio, inclusive certidões negativas de tributos, na medida em que necessário para que a Revendedora efetue legalmente os pagamentos à Google, conforme previsto no presente Contrato. A Revendedora deverá imediatamente notificar a Google por escrito acerca de qualquer alteração efetiva ou proposta em lei ou regulamento local que de qualquer forma afete a transferência de numerário para a Google de acordo com as obrigações de pagamento da Revendedora aqui contidas. Na hipótese de não cumprimento de qualquer das obrigações de pagamento da Revendedora, a Google terá direito à rescisão imediata do presente Contrato, com efeito mediante aviso por escrito nos termos previstos no presente instrumento. Cada Parte será responsável pelos impostos incidentes sobre seu próprio capital, lucro líquido, impostos trabalhistas de seus próprios empregados e por impostos sobre quaisquer imóveis de sua propriedade. Todo e qualquer imposto retido na fonte incidente sobre pagamentos devidos pela Revendedora à Google serão retidos e deduzidos da importância bruta devida à Google, devendo ser pago às autoridades tributárias brasileiras pela Revendedora. A Revendedora se compromete a pagar todos os demais tributos impostos por qualquer autoridade governamental no Território ou alhures relativamente aos pagamentos devidos à Google e à distribuição de espaço publicitário do Programa AdWords nos termos previstos no presente Contrato. "Impostos" significa todos os impostos ou encargos federais, estaduais e municipais, sobre a renda, atividade comercial, rendimento bruto, folha de pagamento, propriedade imobiliária, vendas, uso, sisa, valor agregado, consumo, bens e serviços, vendas harmonizadas e todos os demais impostos ou encargos semelhantes. A Revendedora compromete-se a reembolsar, indenizar, defender e isentar a Google frente a qualquer diferença de imposto a pagar (inclusive multas e juros) relativa a Impostos que constituam obrigação da Revendedora nos termos da presente Seção 4a.

5. Características da Marca. Cada Parte terá todo direito, titularidade e participação, incluindo, exemplificativamente, todos os Direitos de Propriedade intelectual, relativamente a suas Características da Marca. Ademais, a

Revendedora concorda em aderir às diretrizes de uso das Características da Marca da Google então vigentes, assim como a qualquer conteúdo ali referido ou incluído, que vier a ser encontrado no seguinte URL "http://www.google.com/permissions/ guidelines.html" (ou outro URL que a Google eventualmente vier a fornecer) e a outras diretrizes ou restrições fornecidas pela Google por escrito à Revendedora com relação ao presente instrumento. Salvo na medida em que expresso neste Contrato, nenhuma das Partes adquirirá nenhum direito, titularidade ou participação nas Características da Marca da outra Parte. Todo uso pela Google das Características da Marca da Revendedora (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Revendedora e todo uso pela Revendedora das Características da Marca da Google (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Google. Nenhuma Parte impugnará ou ajudará outros a impugnar as Características da Marca da outra Parte (exceto para proteger os direitos da Parte em questão com relação a suas próprias Características da Marca) ou seu registro pela outra Parte, nem tampouco tentará qualquer das duas Partes registrar quaisquer Características da Marca ou nomes de domínio que sejam indistingüivelmente semelhantes aos da outra Parte.

[...]

ANEXO A

TERMOS E CONDIÇÕES

[...]

3. Faturamento e Pagamento. Em contraprestação ao cumprimento do presente Contrato (que inclui todas as atividades realizadas em prol dos Anunciantes Qualificados pela própria Google e/ou terceiros contratados pela Google, incluindo, a título exemplificativo, terceiros editores da web que a pedido da Google exibam anúncios dos Anunciantes Qualificados), a Revendedora deverá pagar a Google a importância (o "A Importância para Pagamento") equivalente ao Preço Líquido Reajustado recebido pela Revendedora de Anunciantes Qualificados no Território nos termos do presente Contrato. Para os fins desta Seção, "Preço Líquido Reajustado" significa a importância bruta faturada pela Revendedora menos (i) os impostos incidentes no preço de revenda do Programa Adwords, incluindo, entre outros, os seguintes tributos ICMS, ISS sobre importação ou revenda, PIS, COFINS e CPMF, ou quaisquer outros impostos semelhantes que vierem a ser aplicáveis no futuro, (ii) a margem de lucro sugerida de 20% (vinte por cento) calculada sobre o preço bruto de revenda declarado nas respectiva faturas emitidas pela Revendedora contra os Anunciantes Qualificados, menos descontos incondicionais e (iii) todos os créditos e valores restituídos a Anunciantes Qualificados nos termos do presente Contrato. As Partes concordam que a margem de lucro sugerida de 20% (vinte por cento) se aplicará apenas durante o ano civil de 2007 e que a margem de lucro sugerida para o ano civil de

2008 será de 35% (trinta e cinco por cento), salvo acordo em contrário entre as Partes por escrito, mediante aditamento ao presente Contrato.

A fiscalização entendeu que os referidos pagamentos não poderiam ser classificados como custos, mas sim como royalties, não dedutíveis em razão de a empresa beneficiária dos pagamentos ser sócia da empresa autora dos pagamentos.

O recorrente combate esse entendimento em extensa exposição, sintetizadas no item 178 do recurso, *verbis* (fls. 8187):

178. Do exposto até então, não há como prosperar a acusação fiscal, mantida pela Turma Julgadora a quo por meio do acórdão ora recorrido, pois:

- A relação entre a Recorrente e a Google LLC foi de intermediação entre a detentora das ferramentas/ativos intangíveis (Google LLC) e os anunciantes brasileiros, sendo a Recorrente uma facilitadora dessas contratações;
- Os espaços virtuais não pertencem/não foram disponibilizados à Recorrente, mas continuaram sob o "controle" da Google LLC;
- A Recorrente não interferiu no processo de aquisição dos espaços publicitários ou na inserção/divulgação dos anúncios, de modo que não foi a prestadora de serviços de veiculação de publicidade on-line e não "revendeu";

efetivamente, o direito de uso de espaços publicitários de propriedade da Google LLC;

- Recorrente reteve apenas o valor relativo à contraprestação por sua atuação no papel de intermediadora (20% sobre o preço);
- No âmbito dos contratos firmados, não há transferência de tecnologia à Recorrente;
- Como revela a própria argumentação da DRJ29(os espaços publicitários virtuais são indissociáveis da ferramenta Google Ads, detida exclusivamente por Google LLC, de modo que não podem ser explorados usados ou fruídos na forma que prevê o artigo 22 da Lei nº 4.506/1964;
- A Recorrente não possui qualquer ingerência sobre o conteúdo inserido nos espaços virtuais, nem mesmo sobre o preço praticado, fixado exclusivamente pela Google LLC;
- Não há exclusividade na atividade realizada pela Recorrente no âmbito do Google AdWords Reseller Agreement, de forma que os anunciantes brasileiros podem contratar diretamente a veiculação de sua publicidade nos espaços virtuais com a Google LLC;
- Os próprios "Termos do Programa de Publicidade Google", firmados pelos anunciantes brasileiros (pelo aceite/clique na internet), estabelecem, expressamente, a condição da Recorrente de intermediária na contratação; e

- Os espaços publicitários virtuais não se confundem com o nome de domínio, eventualmente detido pela Recorrente em razão de obrigação regulatória brasileira. Como todos os espaços virtuais são controlados/disponibilizados pela Google LLC, apenas esta é remunerada pela utilização desses espaços pelos anunciantes.

O recorrente ainda faz considerações sobre o conceito de royalty e a legislação aplicável (artigos 22 e 71 da Lei nº 4.506/1964). Salieta que não há direitos autorais no objeto da atividade do contribuinte, que comercializa espaços publicitários virtuais. Também faz considerações específicas sobre o programa DoubleClick.

Por seu turno, em suas contrarrazões, a PGFN aborda essas considerações, apresentando uma interpretação diferente para os apontados dispositivos legais.

Essa Turma de Julgamento analisou e julgou recentemente um processo muito semelhante a este, em que a empresa autuada, dentre outras atividades, comercializava espaços publicitários virtuais de uma outra big tech, quando se chegou ao entendimento de que os correspondentes pagamentos deveriam ser classificados como custo, nos termos do Acórdão nº 1201-006.308, de 08/04/2024, quando foi adotada a seguinte ementa:

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS POR REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PUBLICIDADE REALIZADA EM AMBIENTE VIRTUAL, MEDIANTE ANÚNCIOS PATROCINADOS IMPULSIONADOS POR USUÁRIOS DE WEBSITES.

Não é dado à administração tributária desconsiderar a natureza jurídica de contrato de publicidade online para requalificá-lo como contrato de licenciamento de uso de marca quando o ajuste das partes não trazer nenhuma cláusula de cessão de direitos nem autorização para licenciamento de nenhum bem intangível.

Havendo típico ajuste de prestação de serviço de publicidade em ambiente virtual, descabe ao Fisco considerar os haveres dele decorrentes como royalty, sendo indevida a glosa das despesas dedutíveis do ajuste do lucro líquido relacionado à apuração do lucro real.

Configura-se como prestação de serviços online o pacto firmado para tornar possível a veiculação de anúncios em ambiente virtual, mediante patrocínio que os impulse por usuários de websites.

Transcreve-se trecho do referido Acórdão, em que essa matéria é tratada:

1º CONTRATO QUESTIONADO: PAGAMENTOS REFERENTES AO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE (FLS. 458/461)

51. Importa resumir a autuação:

a) Ao analisar os referidos contratos, identificou que não haveria "qualquer cláusula ou item que descreva a forma como os serviços seriam prestados. Não há qualquer menção à criação/produção de conteúdos, aos serviços ou suprimentos

necessários ao estudo, concepção e execução da publicidade ou propaganda, nem qualquer dispositivo que faça remissão às atividades descritas no Decreto nº 57.960, de 1965, que regulamenta o exercício da profissão de publicitário e dispõe sobre a atividade".

b) Apontou que, se fosse mesmo um contrato de publicidade, a empresa estrangeira (MICROSOFT ONLINE) atuaria como agência e deveria seguir as normas relacionadas a este seguimento empresarial (Decreto nº 57.690/66 e Normas-Padrão da Atividade Publicitária), condição que entende não ter demonstrado.

c) Conclui que os respectivos pagamentos foram considerados como remessa de royalties e requalificou o contrato de prestação de serviço de publicidade, paia considerá-lo como "contrato de licenciamento de uso de marca", razão pela qual considerou a despesa indedutível. nos termos no art. 71. parágrafo único, alínea "e" item "2" do RIR/99.

52. Observa-se que houve a requalificação do contrato em questão, sob o argumento central de que o contrato de prestação de serviço de publicidade seria pouco claro e que a empresa estrangeira contratante (MICROSOFT ONLINE) não comprovou atuar como agência de publicidade que subcontratava os serviços da empresa brasileira (MICROSOFT DO BRASIL) para realizar os anúncios.

53. Inicialmente, há de verificar os termos do contrato, para se extrair a natureza jurídica da operação mantida entre as partes, quais sejam. MOI (MICROSOFT ONLINE) e MSBI (MICROSOFT DO BRASIL), que não detêm vínculo societário entre si, mas são controladas pela MICROSOFT CORPORATION (MSFT). Observe-se o que estatui o referido contrato, tanto nos considerando iniciais, quanto nas cláusulas que tratam do objeto e pagamentos (com grifos):

[...]

54. Vê-se que se trata de típico contrato de prestação de serviço de publicidade realizada em ambiente virtual, em que a empresa estrangeira (MICROSOFT ONLINE) autoriza a veiculação de anúncios de usuários brasileiros nos espaços virtuais que a mesma explora (websites). Tal veiculação é feita, no território nacional, mediante intermediação da contratação da MICROSOFT DO BRASIL, responsável por alocar o referido material publicitário no ambiente virtual mantido pela empresa estrangeira.

55. A recorrente argumenta exemplificativamente que tais anúncios são veiculados como patrocinados ou anúncios nos primeiros espaços do website de busca da Microsoft, qual seja, o buscador denominado BING, onde os usuários fazem suas pesquisas através de palavras-chaves, apresentando-se resultados de links que apontam para outros endereços virtuais.

56. Apesar do serviço ser gratuito ao usuário, é possível alocar anúncios nas referidas buscas, de forma que a MICROSOFT DO BRASIL, ora recorrente, é a companhia que estrutura tais publicidades junto aos anunciantes brasileiros.

57. A contribuinte apresenta em seu recurso um exemplo de busca pelo termo "Direito Tributário", onde aparecia à época da pesquisa um anúncio patrocinado de uma Pós Graduação em Direito Tributário, que, assim como todos os demais anúncios de diversos interessados em anunciar em tomo de termos de busca específicos, representa a forma de prestação de serviço de publicidade objeto do contrato em referência, a saber:

[...]

58. A administração tributária desconsiderou essa forma de contratação, sob a premissa de que não se tratava de contrato de publicidade online, requalificando-o como "contrato de licenciamento de uso de marca".

59. Entendo que as conclusões da autoridade administrativa, nesse ponto, são equivocadas, pois o contrato objetivamente determina que "a MICROSOFT DO BRASIL não terá nenhum direito às marcas detidas pela MICROSOFT, nem deverá licenciá-las para qualquer uso que seja, especialmente em relação a quaisquer prestações de serviços que possam levar o renome e o fundo de comércio da MSFT a descrédito e desrespeito".

60. Verifico que o referido contrato revela todos os elementos de típica contratação de serviços de publicidade, sem nenhuma indicação de que envolvesse uso ou exploração de marcas ou de direitos autorais, requisitos essenciais para classificar as despesas como royalties. Na verdade, trata-se efetivamente de pagamento como remuneração por prestação de serviço de publicidade online, inexistindo razões fáticas para a requalificação do contrato em questão.

Esse entendimento prevaleceu no Colegiado, mas o meu voto foi em sentido contrário, conforme a declaração de voto que apresentei na ocasião, aqui parcialmente transcrita:

Inicialmente, deve ser perquirida a natureza das remessas em tela, se são pagamentos de royalty ou pagamentos de prestação de serviços. O questionamento é válido porque os contratos que lastreiam as remessas têm claramente um componente de receita passiva, na medida em que a utilização da marca MICROSOFT faz parte do negócio, ou seja, compatível com a natureza de royalty, mas também têm claramente um componente de receita ativa, pois é a empresa estrangeira que mantém toda a estrutura tecnológica que possibilita a realização do objeto dos contratos, quais sejam, a exibição de anúncio publicitário associado a buscas realizadas no web browser da Microsoft, a participação em jogos eletrônicos com ambiente virtual compartilhado por múltiplos usuários conectados pela rede da Microsoft e a utilização de aplicativos e bancos de dados executados e acessados por meio da rede da Microsoft.

Apesar de verificar a natureza híbrida do objeto das remessas em tela, posicionei-me por classificá-las como royalties, assim como fez a fiscalização, pois é esse o entendimento amplamente majoritário na jurisprudência do CARF, por exemplo,

os acórdãos nº 9303-01.864. de 06/03/2012, nº 9303-005.497, de 15/08/2017, e nº 9303-006.251, de 24/01/2018.

No mesmo sentido está o entendimento da Receita Federal do Brasil, nos termos da Solução de Divergência nº 18 - COSIT. de 27/03/2017, a qual adotou a seguinte ementa:

Ementa: 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).

O ilustre relator adotou posicionamento diverso, ao entender que o contrato que trata de inserções publicitárias não dá ensejo a pagamento de royalty, mas sim a pagamento de prestação de serviços, o que seria dedutível. Assim, exonerou essa parte da exigência tributária.

Expus a minha divergência nesse ponto, adotando o entendimento de que o contrato que trata de inserções publicitárias dá ensejo, sim, a pagamento de royalty e, como tal, deve ser deduzido.

Revisitando essa questão, agora de forma mais específica, uma vez que o presente processo trata exclusivamente de contrato de inserções de publicidade, pude ver que aquela minha decisão foi muito influenciada pelas outras atividades exercidas por aquele contribuinte, principalmente a comercialização de jogos eletrônicos.

Na espécie, constato a existência da natureza híbrida do objeto das remessas em tela, entre remuneração de serviços e pagamento de royalty.

Não há dúvida de que a GOOGLE LLC presta um serviço que é revendido aos anunciantes brasileiros pela empresa autuada, o que dá ensejo a uma remuneração. Essa remuneração não pode ser considerada royalty, pois se trata de uma renda ativa, fruto do esforço produtivo da prestadora do serviço, incompatível com a remuneração pelo uso de uma propriedade intelectual (royalty), que é uma renda passiva.

Por outro lado, não tenho dúvida de que o contrato celebrado pela empresa autuada a autorizou a tomar proveito de uma propriedade intelectual da GOOGLE LLC, conforme o trecho transcrito a seguir transcrito:

5. Características da Marca. Cada Parte terá todo direito, titularidade e participação, incluindo, exemplificativamente, todos os Direitos de Propriedade intelectual, relativamente a suas Características da Marca. [...] Salvo na medida em que expresso neste Contrato, nenhuma das Partes adquirirá nenhum direito,

titularidade ou participação nas Características da Marca da outra Parte. Todo uso pela Google das Características da Marca da Revendedora (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Revendedora e todo uso pela Revendedora das Características da Marca da Google (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Google.

A natureza jurídica do objeto contratado é uma questão relevante, seja pelos valores alcançados ou pela sua capilaridade no cenário mundial, a ponto de a OCDE realizar um estudo específico para esclarecer os elementos constitutivos desse negócio. A fiscalização demonstrou que tal estudo chegou à conclusão de que a estrutura do negócio permite a manipulação dos lucros da atividade, deslocando-os para países em que a tributação é mais favorável ao contribuinte (profit shifting).

Todavia, não é possível fazer uma exigência tributária com base apenas em uma possibilidade, a menos de uma previsão legal específica (norma antielisiva). Verifico que não existe uma solução normativa para a dubiedade de naturezas dos pagamentos em tela.

Verifico que os valores remetidos correspondem a 80% do faturamento líquido (já reduzido dos tributos incidentes), um percentual que considero alto para a remuneração do uso de propriedade intelectual, mais compatível com a remuneração do serviço prestado pela GOOGLE LLC.

Simetricamente, a empresa atuada apropriou apenas 20% do seu faturamento líquido, valor que considero compatível com a remuneração de uma intermediação comercial. Tal fato pode ter sido relevante para o entendimento do Poder Judiciário de São Paulo de que a empresa atuada não estava prestando um serviço e, assim, não deveria ser tributada pelo ISSQN.

Entendo que essa configuração evidencia a relevância do serviço prestado pela GOOGLE LLC na composição dos valores remetidos pela empresa atuada, de forma que a remuneração pelo uso da propriedade intelectual seria de menor importância, tornando verossímil a relação configurada nos contratos celebrados, em que não há previsão de remuneração por esse uso.

Diante das atuais considerações e diante de decisão anterior desse colegiado, acima citada, estou reformulando o meu entendimento e adotando, neste processo, solução no sentido de reconhecer a prevalência da natureza de prestação de serviço das presentes inserções publicitárias, em detrimento da natureza de licenciamento de propriedade intelectual, o qual daria ensejo ao pagamento de royalty.

5 DEMAIS QUESTÕES

O recorrente ainda traz questões subsidiárias à determinação da natureza jurídica das remessas em tela.

Afirma que o pagamento de royalty é dedutível na apuração do IRPJ como regra e a exceção apontada pela fiscalização seria restrita a pagamento de royalty para pessoa física que seja sócia da empresa que realiza o pagamento. Com isso, conclui que a exceção não se aplica a sua situação, pois os pagamentos foram feitos a pessoa jurídica.

Entendo que esse questionamento ficou prejudicado em razão do presente entendimento de que as remessas têm natureza de pagamento de serviços.

Afirma, ainda, que houve um erro na determinação da base de cálculo pela fiscalização, quando esta adotou o saldo da conta contábil que registra todos os custos do contribuinte, o que é mais do que as remessas realizadas.

Adicionalmente afirma que não é possível tributar o valor total das remessas como se fossem royalties, pois isso significa desconsiderar totalmente a remuneração dos serviços prestados pela GOOGLE LLC.

Esses argumentos também foram prejudicados em razão do presente entendimento de que as remessas têm natureza de pagamento de serviços. Ademais, foi demonstrado no item 1 deste voto que a fiscalização não utilizou o saldo da conta contábil que registra os custos do contribuinte, ao contrário do que afirmou o recorrente, usou apenas aqueles valores identificados pelo próprio contribuinte como CUSTO RESELLER – ADWS e como CUSTO RESELLER – DBLCK.

Por fim, o recorrente defende que não deve ser exigida a multa de ofício em caso de o resultado do presente julgamento não sobrevir de votação com unanimidade de votos.

Mais uma vez, o argumento ficou prejudicado pelo entendimento de que não deve haver tributação. Ademais, não assiste razão ao recorrente. A dúvida de que trata o referido artigo 112 do CTN consiste em uma intercorrência durante a atividade de interpretar a norma sancionadora e a interpretação da norma é da pessoa do julgador. Trata-se, portanto, de uma condição subjetiva inerente à atividade judicante. Tal condição não pode ser confundida com a situação de uma votação não unânime em um órgão paritário de julgamento, em que os membros, de forma convicta, votam em sentidos opostos. Esta última é condição objetiva que não envolve uma interpretação jurídica, envolve apenas uma simples contagem de votos.

O recorrente usa um argumento metonímico, que confunde as categorias jurídicas. Assim como não é possível “beber uma garrafa com água”, embora seja possível “beber a água de uma garrafa”, também não pode haver dúvida em uma votação não unânime, embora seja possível que algum dos votos seja conduzido para a exoneração da multa em razão de uma dúvida interpretativa do correspondente julgador.

6 CONCLUSÃO

Diante das razões acima expostas, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque

DOCUMENTO VALIDADO