



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

**Processo nº** 19515.000764/2006-27  
**Recurso nº** 157.115 Embargos  
**Acórdão nº** 9101-001.908 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de maio de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Embargante** Fazenda Nacional  
**Interessado** SAP Brasil Ltda.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2001

Ementa:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** - Constatada a omissão quanto a ponto sobre o qual deveria a Turma ter se pronunciado, acolhem-se os embargos, com efeitos infringentes, para suprir a omissão.

**RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA** - Uma vez que, diante de situações fáticas análogas, os julgados confrontados deram à lei tributária interpretações distintas, deve ser conhecido o recurso especial para uniformizar a jurisprudência.

**ROYALTIES - INDEDUTIBILIDADE** -. Os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que atendam as normas gerais de necessidade, usualidade e normalidade são dedutíveis, exceto se pagos por filial no Brasil em benefício de sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Quaisquer outros royalties, se pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, embargos conhecidos e acolhidos para suprir a omissão alegada e conhecer do recurso especial interposto. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Karem Jureidini Dias que conheciam e improviavam os Embargos. No mérito, por unanimidade de votos, recurso especial provido. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva e Rafael Vidal de Araújo. O patrono da embargada (SAP BRASIL LTDA.) protestou alegando cerceamento do direito de defesa em face do

julgamento do mérito do recurso especial ter ocorrido nesta mesma sessão de julgamento. Estiveram presentes e procederam à sustentação oral o representante da Fazenda Nacional, Paulo Roberto Riscado Junior e o patrono da embargada, Dr. Mauro Berenholc OAB-SP 104529.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) Ausentes, justificadamente, os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior e Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado).

## Relatório

Em sessão plenária de 28 de março de 2011, mediante o Acórdão 9101-000.89, esta Primeira Turma, por unanimidade de votos, não conheceu o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 108-09.531, ao argumento de não ter sido demonstrada a divergência de interpretação.

A Fazenda Nacional opõe embargos de declaração, alegando de que o acórdão foi omissivo ao não dispor sobre a aplicação do artigo 71 da Lei 4.506/64, que fundamentou o lançamento objeto do presente processo, bem como constituiu o fundamento legal no acórdão paradigma.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

O litígio se refere à glosa de custos, promovida pela fiscalização, de valores pagos à empresa alemã SAP AG, por caracterizá-los como *royalties* pagos.

Em impugnação, o sujeito passivo alegou que os pagamentos referem-se à licença de uso e direito de comercialização de *software*, o que corresponde a pagamentos por direitos autorais e não de *royalties*, e que o contrato firmado com a SAP AG trata de uso e comercialização de *software* e não prevê a transferência de tecnologia.

A decisão de primeira instância considerou fundamental definir se os pagamentos se caracterizam ou não como *royalties*, tendo em vista que a legislação fiscal citada pelo autuante veda a dedução de *royalties* pagos a sócios.

Após concluir que os pagamentos se caracterizam como *royalties*, o voto condutor da decisão de primeira instância passa a examinar a contestação do sujeito passivo ao fundamento legal da exigência, centrando-se no art. 353 do RIR/99, que teria sido indicado pelo autuante sem precisar qual dos seus incisos seria aplicável, tendo o relator concluído que seria o inciso I do referido artigo, que dispõe:

*Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):*

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

Assim, em primeira instância, o lançamento foi considerado procedente, em decisão assim ementada:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa:*

*SOFTWARE. CESSÃO DE DIREITO AO USO E COMERCIALIZAÇÃO. A contraprestação decorrente de licença para uso, comercialização e sub-licenciamento de software tem natureza de pagamento de royalties.*

*ROYALTIES. PAGAMENTO A SÓCIO.*

*O pagamento de royalties a sócio não deve ser considerado despesa dedutível, para fins de apuração do imposto de renda.*

A 8ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, como primeiro ponto, analisou a questão do enquadramento legal, concluindo que, diferentemente do que entendeu a primeira instância, o autuante enquadrou a infração no art. 353, III, "b", do RIR/99, que dispõe:

*Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):*

*(...)*

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

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

*(...)*

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

Concluiu a 8ª Câmara que:

(a) Em se tratando de *royalties* a exigência fiscal é improcedente, pois o pagamento de taxa de licenciamento e comercialização de *software* não se inclui no rol explicitado no inciso III, que se refere a pagamento de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, o que não é a hipótese dos autos.

(b) Portanto, a dedutibilidade dos dispêndios a título de royalties referentes a software para efeitos do imposto de renda submete-se as regras definidas para as despesas em geral, pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresa.

(c) Se de *royalties* se tratar, está-se diante de um tipo de *royalties* cujo pagamento não foi elencado como indedutível nos artigos 352 e 353 do RIR/99.

(d) Os pagamentos de taxa de licenciamento e comercialização de *software* são *royalties*, tal como definidos nas soluções de consultas citadas nos autos e entendimentos expressos pela autoridade lançadora, bem como pela autoridade julgadora de primeira instância, no bojo dos autos, porém não se subsumem às hipóteses de indedutibilidade enumeradas nos incisos do artigo 353, do RIR/99.

A Fazenda impetrou recurso especial de divergência trazendo como paradigma o Acórdão 105-16.451:

*Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO - 2002*

*REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELA CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E MARCAS - INDEDUTIBILIDADE – As remunerações pagas pela controladora a sua controladora no Exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador e uso de marcas constituem "royalties" e são indedutíveis para efeito de imposto de renda."*

Argumentou a Fazenda Nacional que, enquanto o acórdão recorrido entendeu que os pagamentos realizados à controladora no exterior tratam-se de *royalties*, mas os considerou dedutíveis, o acórdão paradigma entende que os pagamentos são de fato *royalties*, sendo, portanto indedutíveis para fins de Imposto de Renda.

Como razões de reforma do recurso, defende a Fazenda Nacional que os pagamentos se enquadram no inciso I do art. 353, como entendeu o julgador de primeira instância, e não no inciso III, alínea “b”, como entendeu a 8ª Câmara, destacando que erro no enquadramento legal não invalida o auto de infração.

Os acórdãos confrontados (recorrido, e paradigma) analisam pagamentos a título de contraprestação decorrente de licença para uso, comercialização e sub-licenciamento de software feitas à controladora o exterior.

Ao analisar o recurso especial, o Colegiado entendeu não cumprido requisito de admissibilidade, assim fundamentando sua decisão:

*No caso em julgamento, a natureza de royalties das despesas realizadas pela contribuinte não está sob questionamento. O que a decisão recorrida afirmou é que os pagamentos realizados pela contribuinte referem-se a um tipo de royalties cujo pagamento não foi elencado como indedutível nos artigos 352 e 353 do RIR/99, já que seria dedutível segundo as regras definidas para as despesas em geral, pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresa, previstas no art. 299 do RIR/99.*

*Ocorre que a decisão indicada como paradigma analisa apenas a aplicação da regra geral de indedutibilidade dos royalties pagos à controladora, não adentrando na especificidade acolhida pela decisão recorrida, sobre a dedutibilidade das despesas de royalties pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade, com base no art. 299 do RIR/99. A decisão paradigma não indica por que a dedutibilidade dos royalties pagos à controladora não se submete aos critérios da necessidade, usualidade e normalidade.*

*Entendo que o recurso especial não atendeu os requisitos de admissibilidade, por não restar caracterizada a divergência entre o paradigma e a decisão recorrida, razão pela qual não deve ser conhecido.*

Contudo, tem razão a embargante, uma vez que o ponto fulcral da decisão situa-se no enquadramento dos royalties no parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64 (reproduzido no art. 353 do RIR/99), norma que excepciona a aplicação da norma geral de dedutibilidade (art. 47 da Lei nº 4.506/94, reproduzida no art. 299 do RIR/99).

Equivocou-se o voto condutor da decisão embargada ao assentar que o acórdão da 8ª Câmara afirmou que os pagamentos realizados pela contribuinte referem-se a um tipo de royalties cujo pagamento não foi elencado como indedutível nos artigos 352 e 353 do RIR/99, já que seria dedutível segundo as regras definidas para as despesas em geral, pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade (destaquei).

Ao contrário, o que a 8ª Câmara afirmou foi que, uma vez que os royalties de que se trata não estão elencados como indedutíveis nos artigos 352 e 353 do RIR/99, eles se submetem **apenas** à regra geral de dedutibilidade definida pelos critérios de usualidade, normalidade e necessidade.

Para desqualificar o paradigma o voto condutor alega que ele só analisou a aplicação da regra de indedutibilidade, não indicando por que a dedutibilidade dos royalties pagos à controladora não se submete aos critérios da necessidade, usualidade e normalidade.

Esse argumento não procede, porque a submissão aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade é norma geral, e a dedutibilidade de qualquer custo ou despesa a eles se submete. As normas de indedutibilidade são normas de exceção, que retiram do campo da dedutibilidade certas despesas, muito embora atendam aos critérios gerais de necessidade, usualidade e normalidade.

Portanto, tendo o acórdão paradigma entendido que os royalties se enquadram nas normas especiais de indedutibilidade, não lhe cabia falar dos critérios gerais de dedutibilidade.

Assim, a divergência de interpretação invocada pela Fazenda Nacional reside no enquadramento dos royalties no § único do art. 71 da Lei 4.506/64 (art. 353 do RIR/99), e o acórdão embargado sobre isso não se manifestou.

Portanto, acolho os embargos para suprir a omissão.

Como visto, o Acórdão embargado entendeu que os royalties pagos à controladora no exterior não são indedutíveis porque não se referem a royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio (inciso III do art. 353), enquanto o paradigma entendeu que são indedutíveis porque se compreendem no inciso I (pagos a sócio).

Caracterizada a divergência, atribuo efeitos infringentes aos embargos e conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

A questão controvertida, que recebeu interpretações divergentes, gira em torno dos incisos I e III, "b", do art. 353 do RIR/99 (parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64), que prescrevem:

*Art.353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):*

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

*(...)*

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

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

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

O voto condutor do acórdão paradigma (105-16.451) explicita que “a Recorrente obteve o direito de explorar comercialmente o “direito autoral” e de “uso de um nome e marca”. Mais adiante, prossegue:

*Pelo exposto, chega-se a conclusão de que os pagamentos em apreço têm a característica de royalties.*

*Artigo 71 da Lei 4.506/1964, prescreve que:*

*“a dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direto do produto que produz o rendimento”.*

*Entretanto o parágrafo único do mencionado artigo 71, prevê que:*

*“Não são dedutíveis:”*

*I - os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*

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

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

*Conforme está pacificado nos autos, a recorrente é controlada pela empresa estrangeira que lhe licenciou os direitos, estando portanto enquadrada no inciso I do artigo 71 acima transcrito.”*

Não se trata, como poderia parecer, de concluir genericamente que os royalties de qualquer tipo, pagos a sócios, são sempre indedutíveis, pois uma conclusão dessa ordem resulta em considerar inútil a restrição veiculada pela alínea “b” do inciso III.

De fato, a “pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto”, referida no inciso III, “b”, é elemento do conjunto “sócio, pessoa física ou jurídica” contida no inciso I. Assim, despicienda seria a vedação do inciso III, “b”, pois abrangida sempre pela vedação do inciso I, mais ampla. Nessa ordem de ideias, o inciso III só pode ser entendido como excepcionado, para particularizar, a vedação do inciso I.

Explicitando:

Os royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis, exceto quando se tratar de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de

fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que só serão indedutíveis se pagos por filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou pagos por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto<sup>1</sup>.

A conclusão do acórdão guerreado foi em sentido oposto a essa interpretação, pois, assentou que os royalties em questão não se compreendem no inciso III (não decorrerem de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria), e por isso não são indedutíveis.

Ora, o simples fato de os royalties questionados serem pagos a sócio (pessoa física ou jurídica) os insere na regra de indedutibilidade, da qual poderiam ser excluídos (se não fossem pagos a controladora no exterior) se se tratasse de royalties pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria.

Isto posto, acolho os embargos para suprir a omissão, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

---

<sup>1</sup> Observo que mesmo esses royalties, quando decorrentes de contratos assinados posteriormente a 31 de dezembro de 1991, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, passam a ser dedutíveis para fins de apuração do lucro real, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor. (art. 50 da Lei nº 8.383/91).