



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.001744/2006-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.316 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Ao restar comprovada, em parte, a efetividade de valores contabilizados a título de custos e despesas, a glosa deve ser afastada no montante correspondente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE O PRINCIPAL. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Inteligência da Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos dos votos do Relator e Redator designado e, por qualidade, manter os juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Marcio Rodrigo Frizzo, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Eduardo de Andrade, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 08-10.308 da 3ª Turma da DRJ/FOR, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. BASE LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

INCONSTITUCIONALIDADE E CONFLITO HIERÁRQUICO ENTRE LEIS.

É defeso em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou conflito hierárquico das leis em vigor.

MULTA CONFISCATÓRIA E IRRAZOÁVEL.

Estando a multa devidamente prevista em lei, não cabe a discussão sobre a infringência desta a princípios constitucionais. A multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de 01/01/1995 os juros de mora serão equivalentes a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. São devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2001

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A falta de comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, implica a glosa dos custos correspondentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Aplica-se as exigências ditas reflexas, o que decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a nulidade do lançamento quando a exigência Fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis à constituição do lançamento, inexistindo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da pessoa jurídica autuada.

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL.

O suposto erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do lançamento quando comprovado pela descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte, contra as imputações que lhe foram feitas, que não ocorreu qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Lançamento Procedente

O Termo de Constatação Fiscal a fls. 303 a 305, assim descreve os fatos apurados e as conclusões do trabalho de fiscalização:

“1) A empresa opera na área de prestação de serviços de informática com o licenciamento de programas (software) e fornecimento de suporte aos clientes (soluções para o atendimento às suas necessidades específicas).

2) Esses programas são fornecidas pela sua matriz no exterior (E.U.A.), denominada "Oracle Corporation" conforme especificado no Contrato de Distribuição firmado entre a matriz e a sua subsidiária no Brasil (a Fiscalizada) em 1º de junho de 2000 (cópia em anexo).

3) A matriz denominada no contrato de "ORACORP", de acordo com a cláusula 2.2 do Artigo I, concede à ORASUB (Fiscalizada) uma licença para comercializar, promover e sublicenciar os referidos programas aos seus clientes (usuário final).

4) Para cada operação acima descrita denominada de sublicenciamento, bem como sobre a Receita de Suporte, a Fiscalizada deve pagar uma taxa igual a 58% (cinquenta e oito por cento) sobre os valores líquidos reconhecidos como Receitas de Licenciamento de Programa e Receitas

de Suporte (Parte I do Anexo 1, cláusula 5.1, fls. 24 e 01 do referido contrato).

5) O Contribuinte contabilizou como custo no Ano Calendário de 2001, na conta 3300101002 — Custo de Licença, Manutenção e Suporte o valor de R\$ 157.037.680,02. Intimado em 03/11/2005, o Contribuinte informou que esses valores se referem a pagamentos por ele efetuados à empresa ligada no exterior por programas de "softwares" disponibilizados a ele pela sua matriz aqui no Brasil; que esses valores são registrados como custo pelo regime de competência, que essas operações (aquisição de softwares) estão previstas no Contrato de Distribuição na cláusula 5.1; que o referido contrato não é passível de registro nem no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) e nem no Banco Central do Brasil (BC); e, finalmente, que a dedução desses valores (custo de aquisição de softwares) está prevista no Art. 278, parágrafo único do RIR/99. Acrescenta que tal entendimento está evidenciado na resposta à Consulta Formal formulada pela empresa no Processo nº 13811-002437/98/35, bem como, na Decisão do Processo Administrativo nº 13808-001630/99-99, conforme Acórdão no 108-07.262 de 29/01/2003.

6) Quanto à resposta à intimação conforme item anterior temos a informar o seguinte:

a) pela disponibilização de programas de software a Fiscalizada de acordo com a cláusula 5.1 do Contrato de Distribuição deve pagar "Taxa de Sublicenciamento", ou seja, direito autoral.

b) Trata-se, portanto, de direito autoral e, assim o "Contrato de Distribuição" é passível de registro tanto no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) como no Banco Central do Brasil (BC).

c) O faturamento da empresa é feito pelo regime de competência pois não há menção na nota fiscal de serviços de se tratar de "simples faturamento" (exemplos em anexo).

d) Como relatado no item a acima a operação prevista na cláusula 5.1 não é a aquisição de software e sim o sublicenciamento de programas, pelos quais a Fiscalizada deve pagar uma Taxa de Sublicenciamento (direito autoral).

e) Tratando-se de direitos autorais esses custos somente seriam dedutíveis desde que preenchidos os requisitos estabelecidos no Parágrafo Único do Art. 353 do RIR/99.

f) Quanto aos documentos (2 e 3) juntados à resposta à intimação informamos o seguinte:

f.1) a Consulta Formal efetuada pela Fiscalizada refere-se à incidência do IR Fonte sobre a remuneração (comissão) sobre a revenda de programas de informática nas remessas ao exterior. A resposta à consulta diz que se as remessas forem efetivamente destinadas ao pagamento de aquisições de software, ou seja, compra de mercadorias para revenda não estão sujeitas a retenção do IR Fonte de que tratam os

Arts. 743 e 745 do RIR94; tratando-se, no entanto, de pagamento de direitos autorais, haverá a incidência do IR Fonte. Ora, trata-se, no caso, de pagamento de remuneração (comissão), portanto, de direito autoral e não de compra de mercadoria (software), havendo, portanto, a incidência do IR Fonte.

f.2) no que se refere ao Acórdão nº 108-07.262, de 29/01/2003, trata-se de provimento ao Recurso Voluntário nº 130.002 interposto pelo Contribuinte relativamente ao Auto de Infração lavrado em 09/11/99 conforme Processo Administrativo nº 13808-001630/99/99.

7) Ocorre que as remessas efetuadas à matriz no período fiscalizado (Ano Calendário de 2001), como pagamento dessas taxas não foram realizadas nessas condições, ou seja, calculando-se 58% (cinquenta e oito por cento) sobre os valores líquidos das Receitas de Licenciamento e Receitas de Suporte. Tais remessas foram efetuadas tendo por base os valores integrais das notas fiscais/faturas de prestação de serviços aos seus clientes emitidas nos Anos Calendários de 2000 e 2001 tomadas ao acaso e foram enviadas a título de pagamento pela "Aquisição de Softwares", tendo como recebedor no exterior a empresa "RSIB INC" e como beneficiário final a Matriz "Oracle Corporation" (exemplos em anexo).

8) Intimada, então, em 12/01/2006, a apresentar a documentação comprobatória das aquisições ou importações de software, bem como, os documentos comprovantes e os demonstrativos dos cálculos dos valores remetidos ao exterior e do IRFonte sobre essas remessas o Contribuinte:

a) não apresentou os documentos comprobatórios das aquisições ou importações de software que se referem as remessas ao exterior efetuadas para a empresa ligada "Oracle Corporation" e computadas como custo na conta 3300101002 - "Custos de Licença, Manutenção e Suporte", no valor de R\$ 157.037.680,02 (Cento e cinquenta e sete milhões, trinta e sete mil, seiscentos e oitenta reais e dois centavos).

b) Não apresentou, também, demonstrativo e nem toda a documentação que comprovasse o IRFonte sobre remessas ao exterior lançadas na conta 3300101003 - "Despesas com IRFonte sobre Remessas", no valor de R\$ 29.530.573,63 (vinte e nove milhões, quinhentos e trinta mil, quinhentos e setenta e três reais e sessenta e três centavos). Cabe acrescentar que mesmo apresentada a referida documentação mas desde que as remessas tenham sido efetuadas como pagamento pela aquisição de softwares o IRRF seria indedutível visto incidirem sobre um custo inexistente.

9) De acordo com o Contrato de Distribuição (Cláusula 5 e Anexo 1) os valores passíveis de serem remetidos à sua Matriz referem-se às taxas de Sublicenciamento de Programas e outras taxas como as sobre as Receitas de Suporte, ou seja, direitos autorais sobre programas conforme definido na cláusula 2.4 do referido contrato (Direito de Propriedade Intelectual) e novamente expressamente reconhecido pela Fiscalizada no Mandado de Segurança Preventivo relativo à CIDE

(Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico) no Processo nº 2002.61.00.022360-6, página 2, I-Dos Fatos e ratificado pelo TRF da 3ª Região na Certidão de Objeto e Pé de 22/04/2005 relativa à citada ação judicial.

Assim sendo, os valores computados como custos na conta 3300101001-Custos de Licença de Uso, Manutenção e Suporte, no montante de R\$ 157.037.680,02 (Cento e cinquenta e sete milhões, trinta e sete mil, seiscentos e oitenta reais e dois centavos), bem como, os valores contabilizados como custos na conta 3300101003 — Despesas com Imposto de Renda retido na Fonte sobre remessas, no montante de R\$ 29.530.573,63 (Vinte e nove milhões, quinhentos e trinta mil, quinhentos e setenta e três reais e sessenta e três centavos), serão tributados como custos não dedutíveis na apuração do Lucro Líquido e do Lucro Real, bem como, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com fundamento nos Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR 99.”. [grifo nosso]

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 29/11/2007 (cf. AR a fls. 482) e interpôs recurso voluntário (doc. a fls. 3625 e segs.) em 26/12/2007 (doc. a fls. 486 e segs.), no qual alega, em apertada síntese, que:

- a) o Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser regularmente processado e julgado por este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes;
- b) o auto de infração deve ser cancelado de plano, porquanto falho na descrição de suas razões;
- c) a Recorrente é sociedade prestadora de serviços de informática que sublicencia softwares e fornece suporte aos seus clientes;
- d) tendo em vista que os softwares sublicenciados pela Recorrente são de propriedade intelectual de sua controladora estrangeira, a Recorrente é obrigada, por força contratual, a pagar direitos autorais para a referida sociedade;
- e) não há compra de mercadorias, mas sim pagamentos de direitos autorais em função do sublicenciamento de softwares;
- f) como não há transferência de tecnologia (abertura do código fonte do software), o Contrato não se submete ao registro no INPI nem no BACEN;
- g) por essa razão, totalmente descabida a alegação no sentido de que os pagamentos ora discutidos referem-se a custo de aquisição ou de produção de mercadorias, sendo que, os pagamentos de direitos autorais são dedutíveis conforme a legislação vigente.
- h) o Processo Administrativo nº 13808.001630/99-99 faz prova a favor da Recorrente e confirma que os pagamentos feitos para a controladora estrangeira referem-se a direitos autorais e não a royalties;
- i) a D. Fiscalização teve total acesso ao contrato e documentos que comprovam a natureza dos pagamentos;
- j) o fato de a Recorrente ter registrado as despesas de direitos autorais em conta denominada "Custo de Licença, Manutenção e Suporte" não poderia alterar a natureza das despesas, não podendo, portanto, as D. Autoridades Fiscais considerar tais valores como custo de aquisição de software;
- k) a dedutibilidade das despesas de licença de uso e comercialização de

software (direitos autorais) está sujeita à regra geral do artigo 299 do RIR/99, conforme confirmado pelas decisões do Conselho de Contribuintes;

l) ainda que os valores em discussão pudessem ser considerados como custo de aquisição de softwares, o que se admite apenas a título de argumentação, não há razão para a D. Fiscalização falar em glosa, já que o custo comporia o preço do produto vendido aos cliente e estaria excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSL;

m) todos os requisitos para dedutibilidade foram observados pela Recorrente, de modo que as despesas com os contratos de sublicenciamento de softwares eram dedutíveis de sua base de cálculo do IRPJ e da CSL;

n) a Recorrente também comprovou a efetividade das despesas incorridas pela Recorrente no período de 2001;

o) a análise conjunta do Contrato com os documentos fiscais da Recorrente traz fortes indícios (o que se verifica dos aspectos materiais, econômicos e lógicos das operações) de que as operações objeto da presente autuação de fato ocorreram, o que autoriza a dedutibilidade das despesas a elas relativas, conforme autoriza a jurisprudência administrativa;

p) nos termos dos artigos 923 e 924 do RIR/99, os registros contábeis da Peoplesoft fazem prova a favor da Recorrente, de modo que, até prova em contrário, todos os fatos são considerados válidos e toda a documentação faz prova a favor do contribuinte;

q) que à CSL são aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto às alíquota e base de cálculo, assim sendo, são válidos os argumentos de fato e de direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pela Recorrente, para efeitos também da CSL;

s) que a multa é abusiva, pois reveste-se de finalidade arrecadadora, na forma de confisco;

t) que os juros de mora calculado à taxa Selic deve ser cancelada;

u) que indevida a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou, a fls. 629 e segs., contrarrazões, nas quais alega, em apertada síntese, que:

“...a glosa dos valores indevidamente deduzidos do lucro da empresa foi correta, eis que:

- O contribuinte firmou contratos de licença de uso de software com sua controladora sediada no exterior.

- O contrato de licença de uso de software é regido pelo direito autoral.

- As obrigações a título de direito autoral são remuneradas por royalties, de acordo com a legislação brasileira aplicável.

A remessa de royalties ao exterior a título de licença de uso de software se enquadra, à perfeição, nas exigências previstas nos arts. 354/355 do RIR/99.

A consequência de tais constatações culmina na aplicação das regras especiais previstas nos arts. 354/355 do RIR/99 em substituição à regra geral prevista no art. 299 do referido Regulamento.”

Em 04/11/2009, esta 2ª Turma Ordinária, por meio da Resolução nº 1302-00.027 (a fls. 751 e segs.), converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

“A recorrente afirma no recurso e repetiu na tribuna que trouxe aos autos a documentação que demonstraria a regularidade das remessas.

Diante da dúvida suscitada, mesmo que se ultrapasse a questão da possibilidade de dedutibilidade das citadas despesas, torna-se necessário que a recorrente esclareça e demonstre com documentação hábil a existência dos referidos pagamentos.

Torna-se necessário, portanto, que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a Unidade preparadora tome as seguintes providências:

- 1) Intime a recorrente a elaborar demonstrativo dos itens objeto do contrato com a ORACORP efetivamente negociados/realizados, comprovando o seu efetivo pagamento, com documentação própria, e indicando os correspondentes lançamentos na sua escrituração contábil;
- 2) De posse do demonstrativo e da documentação referida, conferir os lançamentos contábeis indicados e documentos apresentados pela recorrente e elaborar relatório sobre o demonstrativo, discriminando os motivos de aceitação e/ou rejeição da comprovação dos custos.

Após elaboração do relatório, dar ciência a recorrente para que se manifeste no prazo de trinta dias.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência.”.

Por meio do Termo de Verificação Fiscal a fls. 951 e segs., a autoridade preparadora respondeu à diligência nos seguintes termos:

“Durante o ano-calendário de 2001 foram efetuadas 8 (oito) remessas a ORACORP, conforme demonstrativo apresentado pelo contribuinte (fls. 756 a 759), constatadas por esta fiscalização através do registro em Livro Diário e respectivos recolhimentos de DARF à alíquota de 15% sobre as operações. Os contratos de câmbio apresentados são aqueles efetuados junto ao Banco de Boston em agosto, setembro, outubro e novembro de 2001 (docs: 17, 20, 23 e 26). O contribuinte complementou a comprovação das remessas através dos extratos bancários do Citibank (fls. 792 a 793 e 808 a 809) e Bank of Boston (fls. 838 a 845), respectivamente, sob a rubrica câmbio e débito em operação de câmbio.

Portanto, sem entrar no mérito se estas despesas efetuadas são royalties, direitos autorais, licenciamento de uso e/ou preços de transferência, dedutíveis ou não, podemos constatar que o contribuinte apresentou documentação hábil e idônea que comprova o custo com a taxa de sublicenciamento geral através de remessas ao exterior no total de R\$ 110.330.785,01.”.

Cientificada das conclusões da diligência, a recorrente assim se pronunciou (doc. a fls. 954 e segs.):

5. Conforme consta das respostas às intimações datadas de 15.5.2012 e 13.3.2013, a Requerente, no ano-calendário de 2001, incorreu em despesas com direitos autorais à Oracorp no total de R\$ 157.037.680,02, decorrentes da aplicação de 58% sobre sua receita líquida associada às operações com softwares, nos termos do Contrato de Distribuição. Sobre a remessa de tais despesas ao exterior, incide o IRF a uma alíquota de 15%, num total de R\$ 29.530.573,63. Esse valor perfaz o total de R\$ 186.568.262,65 apontado no Auto de Infração.

6. Ocorre que, conforme informado, a Requerente não remeteu todos esses valores exatamente no ano-calendário de 2001, por uma simples questão de caixa, sendo que a parcela não remetida no ano-calendário de 2001 foi remetida em anos posteriores, embora sejam referentes ao ano-calendário de 2001.

7. No entanto, um total de R\$ 110.330.785,01 foi remetido ao exterior para a Oracorp no ano-calendário de 2001, conforme foi documentalmente e contabilmente provado pela Requerente nas respostas à intimação datadas de 15.5.2012 e 13.3.2013. A remessa para o exterior no valor de R\$ 110.330.785,01 foi expressamente reconhecida pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal datado de 21.3.2013, conforme abaixo:

"Portanto, sem entrar no mérito se estas despesas efetuadas so royalties, direitos autorais, licenciamento de uso e/ou preços de transferência, dedutíveis ou não, podemos constatar que o contribuinte apresentou documentação hábil e idônea aue comprova o custo com a taxa de sublicenciamento aeral através de remessas ao exterior no total de R\$ 110.330.785,01"

8. A Requerente também apresentou documentação hábil e idônea que comprova o recolhimento do IRF incidente sobre tais remessas, sob a alíquota de 15%, comprovando um total de R\$ 19.662.899,79 recolhidos a título de IRF.

9. Portanto, do total de R\$ 186.568.262,65 questionado no Auto de Infração, a Requerente comprovou um total de R\$ 129.993.684,80 (R\$ 110.330.785,01 + R\$ 19.662.899,79), valor esse que foi expressamente reconhecido pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal de 21.3.2013, sendo, portanto, incontroverso, de modo que a parcela da exigência fiscal apurada sobre esses valores deve ser prontamente cancelada.

(c) O valor não remetido no ano-calendário de 2001 10. Conforme se infere da leitura do Termo de Verificação Fiscal de 21.3.2013, a Fiscalização não reconheceu a diferença de R\$ 46.706.904,01 a título de remessa ao exterior e de R\$ 9.867.673,84 a título de IRF incidente sobre essas remessas, em um total não reconhecido de R\$ 56.574.577,85.

11. Ocorre que, conforme informado, essas despesas foram efetivamente incorridas no ano-calendário de 2001 e apropriadas segundo o regime de competência no mesmo ano-calendário, muito embora só tenham sido remetidas para o exterior em anos-calendários seguintes.

12. Portanto, a parte supostamente não comprovada pela Requerente representa despesas com direitos autorais de fato incorridas no ano-calendário de 2001 - decorrentes da aplicação de 58% sobre a receita líquida associada às operações com softwares sublicenciados da Oracorp - apropriadas pelo regime de competência.

13. Ocorre que a remessa de valores a título de direitos autorais para o exterior não é condição para a dedutibilidade dessas despesas pela Requerente.

Nos termos do artigo 247 do Decreto no 3.000, de 26.3.1999 ("RIR/99"), o "lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este decreto".

14. O artigo 274 do RIR/99, por sua vez, dispõe que o cálculo do lucro líquido de cada período de apuração deve ser feito em observância à legislação comercial. Confira-se: ...

17. Por conta disso, muito embora a Requerente, por uma questão de fluxo de caixa, não tenha remetido ao exterior no ano-calendário de 2001 todas as quantias devidas a título de direitos autorais, certo é que essas quantias representaram despesas incorridas no ano-calendário de 2001, de modo que devem ser incluídas no cálculo do lucro real desse mesmo ano-calendário segundo determina o regime de competência. O fato de ter havido ou não a remessa dos recursos para o exterior em nada afeta a forma de contabilização e muito menos interfere na dedutibilidade da despesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por advogado com poderes para tal, conforme procuração a fls. 534, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, faz-se mister delimitar a questão posta em julgamento.

Sustenta a autuação que a operação prevista na cláusula 5.1 do contrato entre a recorrente e sua controladora no exterior não é para aquisição de software e sim o sublicenciamento de programas, pelos quais a recorrente deve pagar uma Taxa de Sublicenciamento, o que qualifica como direito autoral. Vejamos, então como dispõe a aludida Cláusula 5.1, *in verbis*:

5.1. TAXAS DE SUBLICENCIAMENTO

5.1.A. Taxas de Sublicenciamento Geral

Em contraprestação por cada Sublicenciamento de um Programa (inclusive quaisquer Modificações) concedido pela ORASUB ou por uma Subdistribuidora da ORASUB nos termos deste instrumento, a ORASUB pagará à ORACORP uma taxa igual àquela especificada na Parte I do Anexo 1.

5.1.B. Taxas de Sublicenciamento de Teste

Para Sublicenciamentos de Teste pelos quais a ORASUB cobrou uma taxa a uma Sublicenciada ou Subdistribuidora, a Taxa de Licenciamento de Teste devida à ORACORP será conforme especificado na Parte 1 do Anexo 1. Se a Sublicenciada que receber um Sublicenciamento de Teste obtiver uma Sublicença perpétua, a

ORASUB poderá aplicar 100% (cem por cento) da Taxa de Sublicenciamento de Teste à Taxa de Sublicenciamento devida à ORACORP com relação a essa Sublicença perpétua.

Sustenta a autuação que, em se tratando de direitos autorais, esses custos somente seriam dedutíveis desde que preenchidos os requisitos estabelecidos no parágrafo único do Art. 353 do RIR/99, logo, como a recorrente não cumpriu os requisitos estabelecidos no art. 353 do RIR/99, a despesa é indedutível. Vejamos, então, como dispõe os dispositivos citados:

“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 "b" 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).”

A recorrente, por sua vez, sustenta que como não há transferência de tecnologia (abertura do código fonte do software), o Contrato não se submete ao registro no INPI nem no BACEN.

Então, as questões postas para serem dirimidas por este Colegiado são:

- a) o contrato em tela previa a transferência de tecnologia?; e
- b) ainda que não prevista, estava obrigado o seu registro no INPI e BACEN?

Com relação à primeira questão, vale a transcrição das seguintes cláusulas do referido contrato (a fls. 211/212), *in verbis*:

“2.4. DIREITOS DE PROPRIEDADE PROGRAMAS

A ORACORP reterá todos os Direitos de Propriedade Intelectual nos Programas. **Quaisquer Modificações nos Programas e na Documentação criadas pela ou para a ORASUB serão consideradas um trabalho produzido para ser alugado** nos termos da lei de direitos autorais dos Estados Unidos e serão de propriedade exclusiva da ORACORP. A ORACORP terá a titularidade de qualquer dessas Modificações, exceto em certas situações em que um cliente possa possuir Modificações segundo as Políticas Legais da ORACORP. A ORASUB neste ato cede à ORACORP todo o direito, titularidade e participação nas e os Direitos de Propriedade Intelectual relativos a qualquer dessas Modificações. A ORASUB se obriga a cooperar com a ORACORP ou sua designada e a assinar qualquer cessão adicional solicitada pela ORACORP e todos os documentos razoavelmente necessários para que a ORACORP ou sua designada assegure a proteção da Propriedade Intelectual nos países apropriados com relação a essas Modificações. A ORASUB fornecerá ORACORP cópias de todas as Modificações feitas pela ou para a ORASUB. A ORASUB fará com que seus funcionários e quaisquer terceiros dedicados à

preparação de Modificações se obriguem por escrito aos termos contidos neste instrumento e não exerçam quaisquer direitos morais com relação a qualquer dessas Modificações.

2.5. TECNOLOGIA DESENVOLVIDA PELA ORASUB

A ORACORP possuirá todo o direito, titularidade e participação nos Direitos de Propriedade Intelectual relativos a qualquer produto originalmente desenvolvido, adquirido ou licenciado pela ORASUB, inclusive todas as Modificações nesse produto criadas pela ou para a ORASUB ("Tecnologia da ORASUB"). Com relação à Tecnologia da ORASUB desenvolvida, adquirida ou licenciada a pedido da ORACORP, a ORACORP remunerará a ORASUB aplicável pela Tecnologia da ORASUB a título de serviços técnicos prestados segundo o Contrato Principal de Prestação de Serviços. A Tecnologia da ORASUB criada pela ou para a ORASUB será considerada um "trabalho produzido para ser alugado" nos termos da lei de direitos autorais dos Estados Unidos e será de propriedade exclusiva da ORACORP ou de sua designada. A ORASUB neste ato cede à ORACORP ou à sua designada todo o direito, titularidade e participação nas e os Direitos de Propriedade Intelectual relativos à Tecnologia da ORASUB. A ORASUB se obriga a cooperar com a ORACORP ou sua designada e a assinar qualquer cessão adicional solicitada pela ORACORP e todos os documentos razoavelmente necessários para que a ORACORP ou sua designada assegure a proteção da Propriedade Intelectual nos países apropriados com relação a essa Tecnologia da ORASUB. A ORASUB fará com que seus funcionários e quaisquer terceiros dedicados à elaboração da Tecnologia da ORASUB se obriguem por escrito aos termos contidos neste instrumento e não exerçam quaisquer direitos morais com relação a qualquer parcela da Tecnologia da ORASUB. A ORASUB neste ato se obriga a divulgar e fornecer à ORACORP todos os detalhes relativos à Tecnologia da ORASUB, inclusive todos os desenvolvimentos, tecnologia, software, invenções, processos ou know-how relacionado à mesma.”.

Prima facie, tais cláusulas podem levar à conclusão de que há transferência de tecnologia pela controladora para a contralada no Brasil, para que esta possa promover as modificações de que tratam as cláusulas acima.

Todavia, faz-se necessário aprofundarmos na análise, para trazermos à baila o art. 211 da Lei 9.279/96, o qual assim dispõe:

“Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. A decisão relativa aos pedidos de registro de contratos de que trata este artigo será proferida no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do pedido de registro.”.

Disso não desborda o art. 11 da Lei 9.609/98, posteriormente editada para disciplinar especificamente a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País, se não vejamos:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

Respondida, assim, parcialmente, a segunda questão posta, ou seja, somente os contratos que impliquem em transferência de tecnologia são, por lei, obrigados a serem registrados no INPI. Ocorre que, com base no disposto no art. 211 da Lei 9.279/96, o INPI divulga, na sua página da *web*¹, o seguinte:

“Quais são os serviços que não são caracterizados como transferência de tecnologia?

Por não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96, alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:

- Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);
- Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo, beneficiamento de produtos;
- Homologação e certificação de qualidade de produtos;
- Consultoria na área financeira;
- Consultoria na área comercial;
- Consultoria na área jurídica;
- Consultoria visando participação em licitação;
- Serviços de marketing;
- Consultoria remota, sem a geração de documentos;
- **Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização de programa de computador (software);**
- **Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (software);**
- **Licença de uso de programa de computador (software);**
- **Distribuição de programa de computador (software);**
- **Aquisição de cópia única de programa de computador (software).”[grifo nosso]**

Ora, a *customização* de um software significa introduzir modificações que o tornem aderente às necessidades particulares de uma empresa ou linha de negócio, como também um esforço de implementação. Da leitura das cláusulas contratuais acima, não fica claro que as modificações possíveis de serem feitas no software vão mais longe do que uma mera customização, razão pela qual, concluo que a transferência de conhecimento para realizar modificações no *software* em tela não é considerada pelo INPI como transferência de tecnologia.

Cabe, agora, perquirir se o contrato em tela estava obrigado a ser registrado no Banco Central do Brasil. Ora, essa exigência está expressamente prevista no art. 50 da Lei 8.383/91, o qual não a limita para as hipóteses em que há transferência de tecnologia, como foi feito por lei posterior para a averbação no INPI. Ao que me parece, tal exigência reside apenas

no fato de que o beneficiário do pagamento é residente no exterior. Logo, estaria correto o autuante que a despesa não seria dedutível, já que a recorrente não registrou o contrato no BACEN.

Todavia, entendo que o enquadramento feito pelo autuante não está correto, pois é conferido o regime dos direitos autorais à propriedade de software, se não vejamos como dispõe o art. 2º da Lei 9.609/98, *in verbis*:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”.

Ora, assim sendo, não há falar que a cláusula 5.1 do contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, como dispõe o inciso III do art. 353 do RIR/99 (citado no Termo de Constatação Fiscal), cuja base legal é a alínea “e” do art. 71 da Lei 4.506/64.

Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 22 da própria Lei 4.506/64, *in verbis*:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" **os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso**, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

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

Assim, por força do art. 2º da Lei 9.609/98, os royalties em tela se enquadram na hipótese da letra “d” do art. 22 da Lei 4.506/64, de tal sorte que a situação fática deveria ter sido enquadrada no inciso I do art. 353 do RIR/99, cuja base legal é a alínea “d” do art. 71 da Lei 4.506/64, o qual assim 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;
[...]

Ora, esse era o enquadramento legal que deveria ser dado pelo autuante à situação fática ora em julgamento, pois, se assim tivesse fundamentado o auto de infração, seria irrelevante a prova dos pagamentos providenciada por esta Turma de julgamento, já que os valores seriam indedutíveis. Todavia, o autuante insistiu que se tratava de aquisição de softwares não comprovadas, tanto que, no item 8 do TCF a fls. 304/305, faz seus considerandos para, então, aplicar o seguinte enquadramento legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300, do RIR/99, se não vejamos:

“7) Ocorre que as remessas efetuadas à matriz no período fiscalizado (Ano Calendário de 2001), **como pagamento dessas taxas não foram realizadas nessas condições**, ou seja, calculando-se 58% (cinquenta e oito por cento) sobre os valores líquidos das Receitas de Licenciamento e

Receitas de Suporte. Tais remessas foram efetuadas tendo por base os valores integrais das notas fiscais/faturas de prestação de serviços aos seus clientes emitidas nos Anos Calendários de 2000 e 2001 tomadas ao acaso e foram enviadas a título de pagamento pela "Aquisição de Softwares", tendo como recebedor no exterior a empresa "RSIB INC" e como beneficiário final a Matriz "Oracle Corporation" (exemplos em anexo).

8) Intimada, então, em 12/01/2006, a apresentar a documentação comprobatória das aquisições ou importações de software, bem como, os documentos comprovantes e os demonstrativos dos cálculos dos valores remetidos ao exterior e do IRFonte sobre essas remessas o Contribuinte:-

a) não apresentou os documentos comprobatórios das aquisições ou importações de software que se referem as remessas ao exterior efetuadas para a empresa ligada "Oracle Corporation" e computadas como custo na conta 3300101002 - "Custos de Licença, Manutenção e Suporte", no valor de R\$ 157.037.680,02 (Cento e cinquenta e sete milhões, trinta e sete mil, seiscentos e oitenta reais e dois centavos).

b) Não apresentou, também, demonstrativo e nem toda a documentação que comprovasse o IRFonte sobre remessas ao exterior lançadas na conta 3300101003 - "Despesas com IRFonte sobre Remessas", no valor de R\$ 29.530.573,63 (vinte e nove milhões, quinhentos e trinta mil, quinhentos e setenta e três reais e sessenta e três centavos). Cabe acrescentar que mesmo apresentada a referida documentação mas desde que as remessas tenham sido efetuadas como pagamento pela aquisição de softwares o IRRF seria indedutível visto incidirem sobre um custo inexistente.

9) De acordo com o Contrato de Distribuição (Cláusula 5 e Anexo 1) os valores passíveis de serem remetidos à sua Matriz referem-se às taxas de Sublicenciamento de Programas e outras taxas como as sobre as Receitas de Suporte, ou seja, direitos autorais sobre programas conforme definido na cláusula 2.4 do referido contrato (Direito de Propriedade Intelectual) e novamente expressamente reconhecido pela Fiscalizada no Mandado de Segurança Preventivo relativo à CIDE (Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico) no Processo nº 2002.61.00.022360-6, página 2, I-Dos Fatos e ratificado pelo TRF da 3ª Região na Certidão de Objeto e Pé de 22/04/2005 relativa à citada ação judicial.

Assim sendo, os valores computados como custos na conta 3300101001- Custos de Licença de Uso, Manutenção e Suporte, no montante de R\$ 157.037.680,02 (Cento e cinquenta e sete milhões, trinta e sete mil, seiscentos e oitenta reais e dois centavos), bem como, os valores contabilizados como custos na conta 3300101003 — Despesas com Imposto de Renda retido na Fonte sobre remessas, no montante de R\$ 29.530.573,63 (Vinte e nove milhões, quinhentos e trinta mil, quinhentos e setenta e três reais e sessenta e três centavos), **serão tributados como custos não dedutíveis na apuração do Lucro Líquido e do Lucro Real**, bem como, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com fundamento nos Arts. 249, inciso 1, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR 99.

E, para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente Termo em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal e do qual o Contribuinte receberá uma das vias.

Ora, da leitura do trecho acima fica claro que a autuação se baseou na falta de apresentação de documentos comprobatórios da aquisição de software, logo, entendo que não pode essa instância julgadora, agora, assumir que não se trata de aquisição de softwares e mesmo assim manter o lançamento sobre a parte não comprovada, por se trata de evidente aperfeiçoamento do lançamento, o que extrapola a competência legal do CARF. Ademais, como já salientado, a situação ora tratada devia ter sido enquadrada no art.353, I, do RIR/99, o que tornaria a despesa/custo indedutível de plano.

Diante de tal constatação, concluo que o lançamento deva ser cancelado, pois não cabe a esta instância julgadora determinar às autoridades lançadoras o critério jurídico que devam adotar no lançamento. Já que o Termo de Constatação Fiscal é parte integrante do lançamento tributário, como expressamente registrado no auto de infração, fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado, significaria um possível novo lançamento e não apenas uma correção de base de cálculo. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, entendo que não é o caso de se baixar o processo em diligência, mas de cancelamento do lançamento tributário.

Caso vencido no mérito, passo a análise dos outros pontos de defesa.

Em observância ao disposto na Súmula CARF nº 2 deixo de apreciar a questão relativa a abusividade da multa de ofício e, com base na Súmula CARF nº 4, deixo de manter a incidência dos juros de mora calculado pela taxa Selic.

No que tange a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, renovo o pedido de vênha aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do

art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, mas, caso vencido no mérito, voto por manter os juros sobre a multa de ofício.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

Entendeu o ilustre Relator que teria havido alteração no critério jurídico do lançamento, motivo pelo qual conduziu seu voto para o afastamento integral da exigência.

Com a devida vênia, o exame dos autos aponta em outra direção.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 391/393) descreve os procedimentos do Fisco e as tentativas de identificar e comprovar a natureza e efetividade dos dispêndios de R\$157.037.680,02, contabilizados como “*Custos de Licença, Manutenção e Suporte*”, e R\$29.530.573,63, contabilizados como “*Despesas com IRFonte sobre remessas*”. Acerca da natureza dos custos, a resposta da então fiscalizada foi de que se trataria de aquisição de software para revenda no mercado brasileiro (vide resposta à intimação à fl 259).

Por considerar que o contrato então apresentado não cuidava de aquisição de software, e que os demais documentos apresentados no curso da fiscalização, em resposta às diversas intimações (fls. 199, 201, 261), não seriam hábeis à comprovação da efetividade dos custos e despesas sob exame, foi lavrado o auto de infração aqui discutido. De se observar que o fundamento da autuação foi a falta da comprovação da efetividade dos custos/despesas, e que não há qualquer menção ao art. 353 do RIR/99 no Termo de Verificação Fiscal nem no auto de infração. Tão somente os artigos gerais sobre dedutibilidade de despesas, em especial o art. 300 do RIR/99.

Na impugnação, o contribuinte altera o que havia afirmado durante o procedimento de fiscalização, e passa a sustentar que os valores glosados se referem ao pagamento de direitos autorais, e que o contrato não se submete ao registro no INPI e BACEN por não haver transferência de tecnologia.

O julgador de primeira instância, entretanto, não obstante tenha tecido comentários sobre tratar-se efetivamente de direitos autorais, manteve a autuação diante da falta de comprovação dos custos. Do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 472) se extrai o parágrafo a seguir transcrito, esclarecedor sobre o fundamento da decisão de primeira instância, absolutamente coerente com o fundamento do lançamento.

Intimado a comprovar, por meio de documentação hábil, os comprovantes e os demonstrativos dos cálculos dos valores remetidos ao exterior e do IRFonte sobre essas remessas o Contribuinte, não logrou comprová-las durante a fase inquisitória, conforme Termo de Constatação acima citado, ou mencionar que se referiam a remessa de DIREITOS AUTORAIS. Já na fase impugnatória não comprova ter remetido o percentual de 58% a que teria direito a ORACORP.

Ao iniciar-se o julgamento do recurso voluntário interposto, em um primeiro momento, o Colegiado sentiu a necessidade de complementação das informações dos autos. Assim, deliberou pela realização de diligência (Resolução nº 1302-00.027, de 04/11/2009, às fls. 751/761) para que “*a recorrente esclareça e demonstre com documentação hábil a existência dos referidos pagamentos*”, inclusive apontando a correspondência dos demonstrativos e documentos com os lançamentos contábeis (fl. 761). O contribuinte foi, então, intimado nestes termos (fl. 770).

Elaborar demonstrativo dos itens objeto do contrato com a ORACORP efetivamente negociados/realizados, comprovando o seu efetivo pagamento, com documentação própria, e indicando os correspondentes lançamentos na sua escrituração contábil.

A resposta (fls. 772 e segs, complementada posteriormente à fl. 855), a princípio, somente comprova as remessas no ano-calendário 2001 (oito remessas, R\$110.330.785,01 + R\$19.662.899,79 de IRRF). Não traz o vínculo entre esses valores e as notas fiscais de licenciamento de software, calculando os 58% previstos em contrato.

A Auditor-Fiscal encarregada da diligência insistiu (nova intimação à fl. 864), determinando que fossem discriminadas as bases das remessas. Nova resposta foi apresentada, à fl. 866 e segs. Desta feita foram discriminadas as bases e o cálculo dos 58% previstos contratualmente. Mas somente são comprovadas remessas de R\$110.330.785,01 (com saldo remanescente (a remeter) de R\$44.454.299,96), vide quadro à fl. 869.

A Auditora-Fiscal examinou as respostas e documentos apresentados, e elaborou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 951 e segs. Suas conclusões: foram comprovados custos com a taxa de sublicenciamento geral através de remessas ao exterior no total de R\$110.330.785,01. A Auditora-Fiscal não se refere ao saldo a remeter.

Como se vê, desde o princípio as discussões giraram em torno da efetiva comprovação dos valores contabilizados como custos/despesas, a reduzir o resultado tributável. A discussão acerca da natureza dos gastos, se aquisição de softwares ou royalties, foi introduzida por iniciativa do contribuinte, na impugnação ao lançamento, mas não adquiriu maior relevância posto que, como visto, o acórdão recorrido não se valeu desse fundamento para sua decisão.

O julgamento do presente recurso deve, então, seguir na mesma linha, ou seja, verificar se os custos/despesas glosados estão efetivamente comprovados nos autos. Para tanto, o demonstrativo do próprio contribuinte (fl. 869), validado pela diligência determinada por este Colegiado (fls. 951/952), contém as informações indispensáveis.

Restam comprovados custos de R\$154.785.084,97 com a taxa de sublicenciamento geral através de remessas ao exterior. Esse total corresponde a R\$110.330.785,01 + R\$44.454.299,96 (ou a R\$119.400.891,90 + R\$35.384.193,07). O saldo de R\$35.384.193,07 trazido do AC 2000 seria mera postergação de despesa, sem efeito tributário, e pode ser deduzido. De se observar que não foi questionado pela Auditora-Fiscal. O saldo remanescente de R\$44.454.299,96, apesar de não remetido no ano-calendário 2001, é claramente custo incorrido, dedutível segundo o regime de competência.

Além do valor acima, também está comprovada despesa de R\$19.662.899,79, correspondente ao imposto de renda na fonte incidente sobre os valores efetivamente remetidos no ano-calendário 2001. Esclareça-se que o imposto na fonte que viria a incidir sobre o saldo remanescente ao final do ano-calendário 2001 não foi incorrido no encerramento do período de apuração, portanto indedutível.

Chega-se, assim, ao total de custos/despesas comprovados de **R\$174.447.984,76**. Esse é o valor da glosa que deve ser afastada, conclusão que se estende ao lançamento reflexo de CSLL.

Nos demais aspectos do litígio, a Turma acompanhou o voto do ilustre Conselheiro Relator.

Por todo o exposto, a decisão do Colegiado foi no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para retirar do valor glosado o montante comprovado de **R\$174.447.984,76**.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 19515.001744/2006-73
Acórdão n.º **1302-001.316**

S1-C3T2
Fl. 1008

CÓPIA