



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720139/2020-53
ACÓRDÃO	1201-007.051 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOFTWARE AG BRASIL INFORMATICA E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

ROYALTY. CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.

A obrigação de pagar oriunda de contrato de distribuição de software não afasta a natureza de royalty desse pagamento quando está envolvido o direito de uso de marca associada ao software.

ROYALTY. PAGAMENTO A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. INDEDUTIBILIDADE.

O artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 determina a indedutibilidade de royalties pagos a sócio, o que se aplica tanto a sócio pessoa jurídica quanto a sócio pessoa física.

ROYALTY. PAGAMENTO DE DIREITO AUTORAL. POSSIBILIDADE.

O pagamento feito para possibilitar, mediante contrato, a exploração de direito autoral da empresa estrangeira, quando esta é a autora da obra, tem natureza de royalty.

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE PRESTADOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ACOMPANHAMENTO TÉCNICO PERMANENTE.

As restrições e requisitos para a dedução de despesas com o pagamento de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante que são fixadas no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e no artigo 52, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 1964, somente são aplicáveis em operações que impliquem transferência de tecnologia ou quando o contrato objeto do negócio possuir previsão de acompanhamento técnico permanente da cedente.

Nas demais operações, aplica-se a regra geral de dedutibilidade prescrita no art. 299 do RIR/99.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas sanções.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por maioria de votos, em manter as glosas de despesas, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que exoneravam as exigências, e (ii) pelo voto de qualidade, em manter a exigência da multa isolada (estimativas), vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah, Renato Rodrigues Gomes e Alexandre Evaristo Pinto, que exoneravam essas exigências. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Lucas Issa Halah manifestaram interesse em apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

SOFTWARE AG BRASIL INFORMATICA E SERVICOS LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 101-001.628 (fls. 2116), a qual manteve a exigência tributária impugnada, interpôs recurso voluntário (fls. 2181) 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 (fls. 1468), relativo ao ano 2016, acompanhado de juros de mora e multa de ofício (75%), bem como multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais (estimativas) do IRPJ no mesmo período. A acusação fiscal está detalhada no Relatório Fiscal de fls. 1452, em que são apontadas as infrações: (i) royalties indedutíveis; (ii) Assistência técnica, científica ou administrativa indedutíveis

- pagamento a controladoras; (iii) Assistência técnica, científica ou administrativa indedutíveis – pagamento para outras empresas estrangeira e (iv) pagamentos a menor das antecipações mensais dos tributos apurados anualmente (estimativas) decorrentes das glosas de dedução.

A exigência de IRPJ foi apurada conforme o lucro real anual.

O procedimento fiscal foi assim sintetizado no relatório do acórdão recorrido (fls 2117):

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Relatório Fiscal de fls. 1.452/1.465, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

Informou a autoridade fiscal que fiscalização teve início em 29/05/2019, quando o contribuinte foi intimado para apresentação dos Atos Constitutivos e a relação de todos os pagamentos efetuados no ano de 2016 a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. A contabilidade foi obtida através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Informou ainda que a empresa foi fundada em agosto de 2005 e tinha por objeto social, no ano de 2016. a importação, exportação, compra, venda, distribuição, desenvolvimento, integração de sistemas e implementação de produtos de software, a prestação de serviços de consultoria, treinamento, assistência técnica e suporte relacionados a tais produtos de software, bem como armazenamento e processamento de dados.

No período fiscalizado, o quadro societário era formado pela empresa domiciliada na Espanha SOFTWARE AG ESPANA S.A. (CNPJ 07.616.673/0001-10), com 99,99% de participação sobre o capital votante, e pela empresa domiciliada na Alemanha SOFTWARE AG (CNPJ 10.512.527/0001-59), com 0,01%.

Em 2016, o contribuinte estava obrigado a determinar a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no lucro real e optou pela apuração anual, com recolhimentos mensais por estimativa, de acordo com o artigo 222 do RIR/99.

Das despesas com royalties e com assistência técnica

Informou a autoridade fiscal que o contribuinte apresentou, em resposta à intimação, uma planilha demonstrativa de todas as remessas realizadas a residentes ou domiciliados no exterior no período, na qual constavam as contas contábeis onde foram registradas as despesas com as remessas a título de royalties e serviços e a data da contabilização.

Constatou-se que os valores informados na referida planilha não correspondiam aos registrados nas contas de despesas, nos casos em que havia variação cambial.

Assim o contribuinte foi intimado a informar o valor da variação cambial, a respectiva conta contábil na qual foi registrada essa variação, de forma que ficasse demonstrado o valor efetivamente deduzido do lucro para apuração do

lucro real e a apresentar as despesas que foram contabilizadas no ano de 2016, mas cujas remessas para o exterior tenham ocorrido posteriormente.

Em resposta, foi apresentada uma nova planilha, na qual ficou demonstrado o valor contabilizado de cada invoice com a respectiva variação cambial, na qual foi acrescentada uma nova coluna, intitulada "mark-up", esclarecendo tratar-se de um percentual de 8% calculado sobre a despesa, conforme definido em contrato de serviços fumado com algumas empresas do exterior.

Dessa forma, as despesas glosadas pela fiscalização correspondem aos valores contabilizados nas respectivas contas de despesas, acrescidas ou subtraídas da variação cambial e do percentual "mark-up", conforme demonstrado pelo próprio contribuinte em planilha anexa à resposta do Termo de Intimação Fiscal 04.

Dos pagamentos efetuados a título de royalties para sócia no exterior

Informou a autoridade fiscal que o contribuinte remeteu R\$ 1.080.690,49, a título de "License Fee", no ano de 2016, para sua sócia SOFTWARE AG na Alemanha, cujas despesas decorrentes dessas remessas foram registradas na conta contábil 31301003 - CUSTO COM OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS, no montante de R\$ 1.087.418,16.

De acordo com o contrato apresentado, tais valores tratavam-se de remuneração paga às empresas domiciliadas no exterior pelo direito da empresa brasileira de copiar, distribuir e conceder licenças de uso dos produtos de software, correspondendo, portanto, à natureza jurídica de royalties.

Concluiu a autoridade fiscal que o pagamento de taxas de licença a empresas domiciliadas no exterior, para cópia e distribuição no Brasil de softwares, caracterizaria exploração de direitos autorais e deveriam ser classificados como royalties, conforme determinado no artigo 22 da Lei 4.506/64, conclusão também esposada pela Solução de Divergência nº 18 de 27/03/2017.

Asseverou que próprio contrato com a sócia SOFTWARE AG (Alemanha) classifica o pagamento dessas taxas como direitos de propriedade intelectual e royalties (Reprodução de trechos extraídos do referido contrato, anexo aos autos, na página 1.456 do Relatório Fiscal).

Concluiu que o contrato menciona conceitos que se referem a royalties, tais como: "direitos de propriedade intelectual" e "direito de utilizar as marcas, marcas de serviços e nomes comerciais", utilizando-se, inclusive, na cláusula 7 dos contratos, o termo "royalty". Acrescentou que o próprio contribuinte classificou essas remessas como "Direitos Autorais".

Informou Circular nº 3.690/2013 do Banco Central dispõe sobre a classificação das operações no mercado de câmbio e traz em seu anexo VI a relação dos códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos, sendo que em todas as operações de câmbio relativas ao pagamento de "License Fee", o contribuinte

classificou a natureza da operação com o código 47551 -Direitos Autorais - Licença para cópia e distribuição de programas de computador.

Concluiu que a Software Brasil comercializa a seus clientes um direito que recebeu: licenças de uso dos programas das empresas estrangeiras, e não simplesmente uma mercadoria, de modo que, nos termos do inciso I do artigo 353 do RIR/99, as despesas com royalties pagas a sócios não são dedutíveis para apuração do lucro real.

Dos pagamentos efetuados a título de assistência técnica prestada por controladoras

Informou a autoridade fiscal que, de acordo com o resumo da citada planilha apresentada pelo contribuinte, o total da remessa feita em 2016 para a empresa controladora SOFTWARE AG, na Alemanha, a título de assistência técnica, administrativa e semelhantes, foi de R\$ 40.336.765.64, enquanto a remessa para a sócia SOFTWARE AG ESPANA foi de RS 566.725,51, cujas despesas decorrentes dessas remessas foram registradas em diversas contas contábeis.

Em atendimento a intimação para esclarecimentos sobre esses fatos, foi apresentada uma nova planilha demonstrando o total das despesas contabilizadas a esse título, na qual despesas contabilizadas, decorrentes das remessas feitas para a SOFTWARE AG. a título de assistência técnica, administrativa e semelhantes, totalizaram RS 48.905.681,67. Para a SOFTWARE AG ESPANA as despesas contabilizadas foram de R\$ 136.024,30.

Salientou a autoridade fiscal que a contribuinte reconheceu que a maior parte das despesas com as remessas para a SOFTWARE AG ESPANA eram indedutíveis e as adicionou ao lucro líquido para apuração do lucro real, conforme demonstrativo apresentado em atendimento ao Teimo de Intimação Fiscal 02, de modo que glosou apenas as despesas contabilizadas que não foram adicionadas.

O contrato com a SOFTWARE AG da Alemanha é intitulado "CONTRATO DE COOPERAÇÃO DE SERVIÇOS" e teve sua vigência a partir de 01/01/2011. Em 01/01/2012 foi celebrado o Aditamento nº 1 e em 01/07/2015 o Aditamento nº 2, cuja análise da autoridade fiscal referente aos referidos contratos concluiu que se tratavam de ajuste para a prestação de diversos tipos de serviços relacionados nos apêndices "A" a "E" do contrato e dos aditivos, realizados pela SOFTWARE AG:

[...]

No que tange aos contratos com a SOFTWARE AG ESPANA, para os quais não foram apresentadas as traduções juramentadas, constatou que se tratavam da contratação da prestação de serviços realizados no Brasil por profissionais da sócia espanhola, os quais deveriam ser enquadrados como de assistência técnica, científica administrativa ou semelhante do artigo 354 do RIR/99, cujo conceito de serviço técnico poderia ser obtido no artigo 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, a qual dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Para verificar se essas despesas atendiam ao disposto no art. 354, a empresa foi intimada a apresentar o organograma da sua estrutura empresarial e a apresentar o registro no Banco Central do Brasil e/ou no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

Em resposta, a empresa apresentou o organograma e respondeu que "os contratos referentes às remessas efetuadas ao exterior a título de royalties, prestação de serviços, assistência técnica etc." não estão sujeitos à averbação perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, tal como dispõem o artigo 211 da Lei nº 9.279/1996 e o artigo 11 da Lei nº 9.609/1998, e por consequência, também não estão sujeitas ao registro perante o Banco Central do Brasil".

Informou a autoridade fiscal que o registro no Banco Central do Brasil independe da ocorrência de transferência de tecnologia e, conseqüentemente, do registro no INPI, de acordo com o art. 101 da Circular nº 3.689 de 16/12/2013 do Banco Central do Brasil, no qual se observa que o registro no módulo ROF (Registro de Operações Financeiras) do RDE (Registro Declaratório Eletrônico) é obrigatório para as operações relativas aos serviços técnicos, mesmo para aqueles não sujeitos a averbação no INPI.

Acrescentou que o parágrafo 1º do artigo 354 do RIR/99 também estabelece que as despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa, podendo esse prazo ser prorrogado por mais cinco por autorização do Conselho Monetário Nacional. No presente caso, a empresa foi fundada em 2005 e essas despesas ocorreram no ano de 2016, mais de 10 anos, portanto, do início de funcionamento.

Já o parágrafo 2º determina que não serão dedutíveis as despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes pagas para empresa controladora direta ou indireta. No entanto, a SOFTWARE AG da Alemanha é sócia da empresa fiscalizada e detentora de apenas uma cota do total de 1.150.000 cotas, cujas outras 1.149.000 cotas pertencem a empresa SOFTWARE AG ESPANA S.A. Ocorre, no entanto, no organograma da estrutura empresarial da fiscalizada, constatou-se que a empresa SOFTWARE AG é a controladora da SOFTWARE AG ESPANA S.A., de modo que a SOFTWARE AG controla, indiretamente, a SOFTWARE BRASIL.

Assim, as despesas referentes às remessas para a SOFTWARE AG, no total de R\$ 48.905.681,67 e para a SOFTWARE AG ESPANA, no total de R\$ 136.024,30, foram glosadas, por não atenderem às condições de dedutibilidade estabelecidas no inciso I do *caput*, parágrafo 1º e inciso II do parágrafo 2º, todos do artigo 354.

Dos pagamentos efetuados a título de assistência técnica prestada por outras empresas estrangeiras

Informou que também foram remetidos R\$ 3.559.861,07 para diversas outras empresas, sendo algumas não pertencentes ao grupo econômico, em cuja planilha apresentada pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação

Fiscal 04, constatou que os valores contabilizados em 2016 das despesas com essas remessas, e com as remessas que ocorreram após 2016, atingiram o montante de R\$ 2.692.454,58.

Tal diferença entre os valores remetidos e os registrados na contabilidade seriam em decorrência do ano de contabilização, já que parte dos valores remetidos em 2016 foi contabilizado em 2015, a qual também ocorre porque o contribuinte adicionou parte dessas despesas ao lucro líquido, para apuração do lucro real.

Foi relatado que, em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, foram apresentados diversos contratos referentes a esses serviços, porém, sem a devida tradução juramentada, dos quais se constatou que a grande maioria se tratava de contratação de serviços prestados por profissionais de outras empresas do grupo, para executar serviços temporariamente para a fiscalizada no Brasil, dos quais apenas dois (Interlem Management Consulting e Read Tech Corporation) foram celebrados com empresas que não pertencem ao grupo econômico.

Tais serviços foram enquadrados como de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante do artigo 354 do RIR/99, considerando que não houve o registro desses contratos no Banco Central do Brasil e que os serviços foram prestados após 10 anos de funcionamento da empresa, as despesas, no montante de R\$ 2.692.454,58, foram glosadas.

Valores tributados

Considerando que o contribuinte apresentou uma planilha demonstrativa com todos os valores remetidos para o exterior a título de royalties e serviços, na qual estavam demonstradas as contas contábeis que registraram essas despesas e que os valores informados nessa planilha não correspondiam aos registrados nas contas de despesas, nos casos em que havia variação cambial, as despesas que foram glosadas correspondem aos valores informados pelo contribuinte na coluna "valor total da despesa" da planilha apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 04, de acordo com o seguinte resumo:

TIPO	VALOR DA REMESSA	VALOR DA DESPESA
A	R\$ 1.080.690,49	R\$ 1.087.418,16
B	R\$ 40.903.491,51	R\$ 49.041.705,97
C	R\$ 3.559.861,07	R\$ 2.692.454,58
TOTAL	R\$ 45.544.042,71	R\$ 52.821.578,70

Foi lançada multa de ofício aplicada de 75%, conforme dispõe o Art. 44 da Lei nº 9.430/96 e multa isolada de 50%, prevista no artigo 2º da lei 9430/96, pelo não recolhimento de estimativas.

Em apertada síntese, a fiscalização glosou a dedução de despesas de pagamentos de royalties para empresa estrangeira controladora da empresa atuada e glosou a dedução de despesas de pagamentos de assistência técnica para empresas estrangeiras controladoras,

diretamente ou indiretamente, da empresa autuada, considerando a ausência de registro no DNPI e o fato de a empresa autuada estar além do prazo legal de cinco anos de funcionamento para que tais despesas sejam dedutíveis.

Iniciado o contencioso administrativo por meio da impugnação da empresa autuada (fls. 1490), 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. 2116, ora recorrido.

Em seguida, o contribuinte autuado apresentou o recurso voluntário de fls. 2181 que, em síntese, traz os seguintes argumentos em sua defesa:

1. O lançamento tributário é nulo em razão de ter sido fundamentado apenas em uma análise superficial dos contratos, forçando o contribuinte a produzir provas do seu direito, o que configura uma inversão do ônus da prova, violando o artigo 142 do CTN;
2. A decisão recorrida é nula pelas seguintes razões:
 - a. Foi requerido na impugnação a aplicação da Solução de Divergência nº 27/2007 e da Solução de Consulta nº 374/2014 ao presente caso, o que implicaria um desfecho diferente para a auditoria fiscal, mas a decisão recorrida omitiu-se em relação a esse pedido;
 - b. Foi requerido na impugnação, subsidiariamente, a exoneração da multa de ofício, ainda que a glosa que lhe deu origem fosse mantida, mas a decisão recorrida omitiu-se em relação a esse pedido;
 - c. Foi demonstrado na impugnação que a fiscalização inverteu o ônus da prova quando deu tratamento de “assistência técnica” ao que teria sido, na verdade, “serviços técnicos”. Contudo, a decisão recorrida não apreciou essa reclamação, deixando de analisar a natureza dos serviços prestados para o contribuinte;
 - d. A decisão recorrida não se manifestou sobre o fato de que a despesa relativa à fatura nº 101013320 já ter dado ensejo a um ajuste na apuração do lucro real para adicionar o correspondente valor, de forma que não poderia ser objeto de glosa de despesa;
 - e. A decisão recorrida não se manifestou sobre o pedido de reconhecimento da dedutibilidade da variação cambial mesmo que a correspondente despesa seja considerada indedutível.
3. As deduções glosadas por terem sido consideradas royalties pagos a sócio são dedutíveis e não podem ser classificadas como royalties, considerando que:
 - a. em se tratando de software padronizado em cuja aquisição não há transferência de tecnologia com entrega do código-fonte, o preço pago

- pela Recorrente por tais produtos classifica-se como preço de mercadoria para revenda, sendo, portanto, aplicáveis as regras gerais de dedutibilidade de custo, nos estritos termos das Solução de Divergência n. 27/2008, Soluções de Consulta COSIT n. 374/2014, aplicáveis em 2016, confirmadas pela resposta COSIT n. 230/2017. Como o exame de enquadramento dos softwares licenciados pela Recorrente nestas respostas a consulta não foi feito durante a fiscalização, sua realização agora poderia ensejar alteração do critério jurídico da autuação em violação ao artigo 146 do CTN;
- b. a Solução de Divergência n. 18/2017 é irrelevante para o presente caso, eis que aplicável apenas para fatos ocorridos a partir de abril de 2017, conforme o parágrafo 12 do artigo 48 da Lei n. 9.430/96 e artigo 9o da Instrução Normativa n. 1396/2013;
 - c. mesmo que se entenda que a Recorrente realizou a exploração dos direitos autorais dos softwares, deve ser aplicado ao caso a exceção prevista na alínea "d" do artigo 22 da Lei nº 4.506/6422, segundo o qual não se equiparam a royalties os pagamentos efetuados ao autor ou criador da obra, ou seja, ao desenvolvedor do software e
 - d. a indedutibilidade trazida no artigo 71 da Lei nº 4.506/64 se aplica apenas a royalties pagos a sócios pessoas físicas, tendo o RIR/99 violado o princípio da estrita legalidade tributária ao dispor de forma diversa, o que é confirmado por acórdão histórico da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.
4. As deduções glosadas por terem sido consideradas pagamentos de assistência técnica são dedutíveis e não podem ser classificadas como assistência técnica, mas sim como serviço técnico:
- a. A assistência técnica é caracterizada pela ocorrência de transferência de tecnologia, o que não aconteceu na espécie, pois os aplicativos licenciados são “softwares de prateleira”;
 - b. O contribuinte realizou pagamentos para quatro tipos de serviço: manutenção, serviços, hosting e reembolso, sendo que nenhum deles envolve a transferência de tecnologia.
5. A multa isolada exigida em razão do pagamento a menor das estimativas mensais, não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício exigida em decorrência do pagamento a maior do tributo apurado ao final do exercício, por configurar *bis in idem*.

Os argumentos do recorrente 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 07/10/2010 (fls. 2177) e apresentou o seu recurso voluntário em 05/11/2020 (fls. 2179). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

No presente recurso voluntário, inicialmente, o recorrente esclarece a atividade realizada pelo contribuinte e segue trazendo os argumentos apresentados e apreciados a seguir.

1 NULIDADES DA DECISÃO RECORRIDA

O recorrente inquina de nulidade a decisão recorrida por vários motivos, a seguir apontados.

1.1 EXAME DE QUESTÕES ATINENTES AOS "LICENSE FEES"

O recorrente afirma que defendeu em sua impugnação a aplicação da Solução de Divergência nº 27/2007 e da Solução de Consulta nº 374/2014 ao presente caso, o que implicaria um desfecho diferente para a auditoria fiscal. Afirma, todavia, que a decisão recorrida não apreciou o seu argumento, o que levou à manutenção da exigência tributária, conforme o seguinte excerto (fls. 2191):

A esse respeito, o v. acórdão recorrido não analisou o argumento da Recorrente de indevida inversão do ônus da prova praticado pela fiscalização, envolvendo as soluções com força normativa acima indicadas, nem a natureza dos softwares, com direito de comercialização licenciado à Recorrente, sob o fundamento de que na classificação ou não do software como sendo "de prateleira" é irrelevante para o deslinde da presente controvérsia" (fls. 2145). Ocorre que essa análise é fundamental para confirmar a ilegal inversão probatória ocorrida e a plena dedutibilidade das despesas com "license fees", nos exatos termos do entendimento da RFB esposado por meio das Soluções de Consulta COSIT n.ºs 27/2008 e 374/2014.

Contudo, o próprio recorrente se contradiz ao afirmar, logo em seguida, que a decisão recorrida teria entendido que não seria necessário investigar a natureza do software em razão da aplicação da Solução de Divergência nº 27/2007, conforme o seguinte excerto (fls. 2191):

Segundo o acórdão, a desnecessidade de adentrar na natureza do software decorreria da Solução de Divergência COSIT 27/2008, que teria supostamente

classificado tais pagamentos como royalties, nos seguintes termos do v. acórdão: "Diferentemente do que alega, tal entendimento já estava previsto na Solução de Divergência nº 27, de 2008 citada e utilizada como argumento de defesa pela própria impugnante, na qual se definiu que a remuneração paga a empresa estrangeira por exploração comercial em território nacional configuraria royalty (...)" (fls. 2144, último parágrafo)

Ocorre, limos. Srs. Julgadores, que tal afirmação não é

Com efeito, o trecho reproduzido no acórdão, supostamente relativo à Solução de Divergência nº 27/2008, refere-se, na realidade, à Solução de Consulta 169/2003, reformada justamente pela Solução de Divergência nº 27/2008 e não aplicável em 2016!

Verifico que a decisão recorrida considerou o conteúdo dos instrumentos normativos apontados pelo impugnante, embora tenha dado a ele aplicação diferente do que o recorrente esperava. Portanto, não se trata de omissão da decisão recorrida, mas sim de inconformismo do recorrente com a aplicação realizada pela autoridade julgadora.

Contudo, o inconformismo do interessado não dá ensejo à nulidade da decisão combatida, pelo que afasto a presente arguição de nulidade.

Na mesma quadra, o recorrente afirma que requereu, subsidiariamente, a exoneração da multa de ofício, ainda que a glosa que lhe deu origem fosse mantida. Contudo, a decisão recorrida teria afastado o pedido sem uma fundamentação adequada, conforme o seguinte excerto (fls. 2193):

Em atenção ao princípio da eventualidade, e tendo em vista a mudança de entendimento normativo reconhecida pelo próprio fisco federal, a Recorrente, fundada no parágrafo único do artigo 100, II do Código Tributário Nacional e com base não só na Solução de Divergência COSIT n. 27/08 e na Solução de Consulta Cosit n. 374/2014, mas também na Solução de Consulta Cosit 230/2017. pleiteou, no caso de ser mantida a indedutibilidade dos "license fees", o afastamento da multa de ofício, da multa isolada e de juros.

[...]

Apesar da clareza de tal argumento subsidiário, de pedido específico sobre o mesmo ao final da peça, e do dever de o Órgão Julgador de primeiro grau enfrentar o mesmo, e fundamentar sua decisão, não foi isso que ocorreu. Com efeito, o v. acórdão, no último parágrafo às fls. 2146 apenas rejeita o argumento sem enfrentá-lo, e sem fundamentação adequada nos seguintes termos: "Tampouco possui fundamentação a alegação subsidiária (6), na qual requer o afastamento da multa de ofício e juros, nos estritos termos do art. 100 do CTN, em virtude de que tal penalidade e juros foram imputados ao contribuinte em virtude da legislação que rege o tema."

Verifico que o recorrente reconhece que a decisão recorrida enfrentou o pedido subsidiário, embora “sem uma fundamentação adequada”. Contudo, o juízo de valor negativo levantado pelo interessado não dá ensejo à nulidade da decisão combatida, pelo que afastado a presente arguição de nulidade.

1.2 EXAME DE QUESTÕES ATINENTES AOS SERVIÇOS TÉCNICOS/ASSISTÊNCIAS TÉCNICAS

O recorrente afirma que defendeu em sua impugnação que a fiscalização inverteu o ônus da prova quando deu tratamento de “assistência técnica” ao que teria sido, na verdade, “serviços técnicos”. Afirma, todavia, que a decisão recorrida não apreciou o seu argumento, deixando de analisar a natureza dos serviços prestados para o contribuinte, o que caracteriza a nulidade da decisão assim laborada, conforme o seguinte excerto (fls. 2195):

Tampouco o v. acórdão apreciou a inversão do ônus da prova implantada pela fiscalização, objeto do capítulo "III.2.1. Ilegal Inversão do Ônus da Prova - Violação ao Artigo 142 do CTN" da Impugnação às fls. 1540 e seguintes. Como defendido, a Recorrente apresentou seus contratos no curso da fiscalização e, ao invés de examinar, um a um, se eles se qualificavam como "assistência técnica" ou "serviços técnicos", o fisco preferiu, sem qualquer justificativa, tratar todos como "assistência técnica", com aplicação do art. 354 do RIR/99 e glosa das despesas. Pior, o fisco, para tentar dar alguma base para a autuação, fundamenta não só com dispositivos fiscais relativos à assistência técnica, como também, de modo incoerente, em norma do Banco Central sobre serviços técnicos.

Tal procedimento ilegalmente inverteu o ônus da prova, eis que a autuação indica terem tais contratos sido qualificados como "assistência técnica", mas não há justificativa para tanto nela mesma, nem no confuso Relatório Fiscal, que aponta Circular do Banco Central aplicável a "serviços técnicos". A ausência de uma análise sobre este tema e tópico específico da defesa macula o v. acórdão ora recorrido.

Mais especificamente, o acórdão se limitou a aplicar as restrições impostas pelo artigo 354 do RIR sem sequer analisar a natureza dos serviços prestados à Recorrente, nem mesmo se atentando para a diferenciação entre "serviços técnicos" e "assistência técnica", e tampouco indicando qual seria a natureza jurídica específica dos serviços prestados à Recorrente. Não foram analisados os contratos de câmbio e faturas que demonstram que a manutenção, o serviço, o hosting e o reembolso são serviços técnicos; não foram analisados os trechos dos contratos reproduzidos na peça que indicam as inúmeras restrições impostas à Recorrente na comercialização dos programas (não havendo, portanto, assistência técnica ou ensinamento) ou mesmo a própria jurisprudência desse CARF no sentido de que serviços técnicos observam a regra geral de dedutibilidade.

Verifico que a fiscalização não encontrou distinção entre as naturezas dos fatos que deram ensejo às apontadas despesas e que a decisão recorrida seguiu expressamente esse

entendimento, ao contrário do que afirma o recorrente, conforme a seguinte transcrição (fls. 2151):

No que tange aos conceitos de serviço técnico e assistência técnica sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte sobre rendimentos remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, a instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, assim descreve:

[...]

Dessa forma, considerando que o registro no Banco Central do Brasil independe da ocorrência de transferência de tecnologia e do registro do INPI, pois o Registro de Operações Financeiras é obrigatório para as operações relativas aos serviços técnicos, mesmo que não sujeitos a averbação no INPI, nos termos do artigo 101 da Circular nº 3.689/2013 do Banco Central, que as despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas, após prorrogação, em até 10 anos de funcionamento da empresa, a qual foi fundada em 2005, e que SOFTWARE AG controla, indiretamente, a SOFTWARE AG BRASIL, nenhum reparo há que se fazer à glosas de serviços e assistência técnicas efetuadas referentes às remessas para a SOFTWARE AG, no total de R\$ 48.905.681,67 e para a SOFTWARE AG ESPANA, no total de R\$ 136.024,30, por não atenderem às condições de dedutibilidade estabelecidas no inciso I do caput. parágrafo 1º e inciso II do parágrafo 2º, todos do artigo 354, bem como as despesas referentes a pagamentos a título de assistência técnica prestada por outras empresas estrangeiras, no montante de R\$ 2.692.454,58. nesse último caso por não atenderem às condições de dedutibilidade estabelecidas no inciso I do caput, e parágrafo 1º do artigo do mesmo artigo.

Portanto, entendo que a afirmação do recorrente não possui fundamento fático, devendo ser afastada a presente arguição de nulidade.

1.3 OUTROS VÍCIOS DO ACÓRDÃO

O recorrente afirma que a decisão recorrida não teria se manifestado sobre o fato de que a despesa relativa à fatura nº 101013320 não poderia ser objeto de glosa de despesa, uma vez que o contribuinte já havia ajustado o lucro real para adicionar o correspondente valor.

Também afirma que a decisão recorrida não teria considerado o pedido de reconhecimento da dedutibilidade da variação cambial mesmo que a correspondente despesa seja considerada indedutível.

Entendo que tais argumentos são mais bem apreciados como mérito do recurso voluntário, pois não é possível afirmar que houve omissão da decisão recorrida, considerando que são argumentos subsidiários específicos associados a questões devidamente resolvidas no acórdão atacado. Portanto, afasto a presente alegação de nulidade.

2 NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O recorrente afirma que a fiscalização considerou os softwares negociados pelo contribuinte como sendo de natureza diversa dos softwares “de prateleira” (padronizados) e que os serviços contratados pelo contribuinte não se caracterizavam como “serviços técnicos”. Para tanto, a fiscalização teria feito uma leitura superficial dos correspondentes contratos, deixando de analisar elementos importantes para essa caracterização, o que implicou uma indevida inversão do ônus da prova, violando o artigo 142 do CTN, conforme o seguinte excerto (fls. 2200):

O primeiro argumento para cancelamento da autuação decorre da ilegal inversão do ônus da prova realizada pela Ilma. Fiscal em seu Relatório, em nítida violação ao artigo 142 do CTN, pois não trouxe elementos para demonstrar que os softwares relacionados ao *license fee* não eram padronizados ou mesmo que os serviços contratados pela Recorrente não se caracterizavam como serviços técnicos.

Especificamente com relação à natureza dos softwares objeto do *license fee*, a conclusão fiscal pela suposta caracterização de direitos autorais foi obtida a partir da leitura superficial do contrato firmado pela Recorrente com a Software AG Alemanha, bem como a partir da análise dos contratos de câmbio, nos quais foi indicado o "código 47551 - Direitos Autorais – Licença Considerando que todo software padronizado oferecido a clientes, sem cessão de sua titularidade, é objeto de uma licença de uso, ainda que ele seja oferecido a milhares de usuários ou a centenas ou dezenas, é impossível extrair a conclusão de que os softwares adquiridos pela Recorrente para revenda não seriam padronizados única e exclusivamente pela análise fria dos contratos firmados por ela com empresas no exterior.

Sem dúvida, a análise do software para verificar se este é padronizado, de prateleira, é indispensável, o que a fiscalização não fez. Pior, se fosse se basear exclusivamente nos contratos, a conclusão seria de que os softwares em questão são mercadorias, tal como se infere da seguinte definição do contrato de distribuição firmado pela Recorrente com a Software AG Alemanha (Doc. 08 da Impugnação), onde há expresse registro de que os softwares licenciados pela Recorrente são padronizados:

[...]

Mas não é só. Com relação aos serviços contratados pela Recorrente, a autoridade fiscal nada esclarece sobre as razões pelas quais as diferentes prestações sob exame - manutenção, hosting etc. - poderiam ser todas configuradas como assistência técnica e, na sua visão, seriam indedutíveis em virtude das restrições do art. 354 do RIR/99, como constou do auto de infração (fls. 1469 e seguintes) e do Relatório Fiscal (fls. 1452 e seguintes).

Em nenhum momento, limos. Srs. Julgadores, a Recorrente afirmou que os serviços em questão seriam "assistência técnica". Não há nada na planilha

preparada pelo Fisco e preenchida pela Recorrente neste sentido. Não houve um termo de intimação ou pergunta específicos da fiscalização sobre este enquadramento. Como mencionado acima, após receber todos os contratos e informações acerca das contas contábeis que controlam as despesas respectivas, a autoridade fiscal lavrou o auto de infração ora impugnado, tendo ela, de forma prematura, alegado que tais contratos pretensamente seriam de assistência técnica.

A fiscalização também recebeu cópias dos contratos de câmbio relativos às remessas em questão e neles os serviços foram qualificados como "serviços de computação" e "outros serviços técnicos, profissionais e administrativos" (fls. 173 a 1175) e, mesmo assim, não fez qualquer questionamento, e lavrou a autuação.

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 poderia ter adotado a conclusão a que chegou sem ter coletado mais informações e feito uma avaliação mais profunda dessas informações. 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 o presente argumento deve ser afastado.

3 DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE PAGAMENTO DE ROYALTY PARA SÓCIOS

Ao iniciar sua defesa quanto ao mérito, o recorrente repisa os argumentos já trazidos quando inquiriu de nulidade o procedimento fiscal e a decisão recorrida. Considerando que tais argumentos já foram tratados anteriormente nesse voto, eles não merecem considerações, que seriam repetitivas e enfadonhas. Contudo, verifico que esses mesmos argumentos também são trazidos no âmbito da defesa de mérito, de forma que serão apreciadas a seguir.

Inicialmente, deve ser salientado que não existe dissenso sobre os fatos, mas apenas sobre a caracterização jurídica destes e sobre as correspondentes consequências jurídicas. Assim, não há dúvida de que o contribuinte possuía contrato com a sua controladora estrangeira que lhe permitia distribuir no Brasil software de propriedade daquela, a qual era remunerada por meio de remessas de valores ao exterior. Também não há dúvida sobre os correspondentes valores e sobre o fato de que o contribuinte deduziu os valores de tais remessas na apuração do seu lucro real, como despesas.

A principal questão a ser solucionada nessa quadra é a definição da natureza jurídica das remessas feitas ao exterior. A fiscalização entendeu que tais remessas têm natureza de pagamento de royalty e, considerando que tais pagamentos foram feitos para a sócia controladora do contribuinte, entendeu que eles não poderiam ser deduzidos na apuração do lucro real, conforme o seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 1456):

21. Assim, o pagamento de taxas de licença a empresas domiciliadas no exterior, para cópia e distribuição no Brasil de softwares, caracteriza exploração de direitos autorais e devem ser classificados como royalties, conforme determinado no artigo 22 da Lei 4.506/64, acima transcrito.

[...]

23. O próprio contrato com a sócia SOFTWARE AG (Alemanha) classifica o pagamento dessas taxas como direitos de propriedade intelectual e royalties. Reproduzimos abaixo trechos extraídos do referido contrato, o qual segue em anexo a esse Processo.

[...]

25. Também pudemos observar nos contratos de câmbio apresentados à fiscalização, os quais seguem anexos a esse processo, que o próprio contribuinte classificou essas remessas como 'Direitos Autorais'.

[...]

27. Em todas as operações de câmbio relativas ao pagamento de "License Fee", o contribuinte classificou a natureza da operação com o código 47551 - Direitos Autorais - Licença para cópia e distribuição de programas de computador.

28. Pode-se concluir, portanto, que a Software Brasil comercializa a seus clientes um direito que recebeu: licenças de uso dos programas das empresas estrangeiras, e não simplesmente uma mercadoria.

29. Conforme determinado no inciso I do artigo 353 do RIR/99, abaixo transcrito, as despesas com royalties pagas a sócios não são dedutíveis para apuração do lucro real.

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei n° 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; (g.n.)

Por seu turno, o recorrente defende que os softwares em tela têm natureza de “softwares de prateleira” (padronizados) e, assim, devem ser tratados como mercadoria, sobre a qual não haveria que se falar em incidência de royalty, conforme o seguinte excerto (fls. 2222):

Com efeito, nos casos em que há licença de uso de software de prateleira ou de direitos para sua comercialização, não há exploração dos direitos autorais do autor. O que ocorre é a comercialização de um programa de computador padrão,

tratando-se, na realidade, de uma verdadeira venda de mercadoria com o pagamento de preço e, para o vendedor, dedução do custo, com a particularidade de tal comercialização ser amparada por um contrato de licença em virtude do disposto no artigo 9º da Lei nº 9.609/98 ("O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença").

Em virtude dessa clara diferença entre os tipos de software, em 09 de junho de 2008, a Receita Federal do Brasil editou e publicou a Solução de Divergência COSIT nº 27/08, por meio da qual adotou o entendimento manifestado pelo STF no RE 176.626/SP, concluindo no seguinte sentido: (i) softwares produzidos em série e comercializados ("software de prateleira") são mercadorias; (ii) por conta disso, não se aplica o enquadramento de royalty à remuneração de cessão de direito de comercialização desse tipo de software de prateleira; e, portanto; (iii) não há incidência de IRRF nas remessas ao exterior realizadas como pagamento de aquisições de software, sob a modalidade de cópias múltiplas, por não se enquadrarem como remuneração de direitos autorais (royalties), configurando, isso sim, preço de mercadorias.

[...]

Inobstante o fato de que a fiscalização e o acórdão recorrido não se aprofundaram no exame dos softwares cuja comercialização foi licenciada, para que não parem dúvidas acerca da dedutibilidade de seu custo, a Recorrente passa a demonstrar que os programas licenciados por ela eram e são "softwares de prateleira" e, conseqüentemente, devem ser afastadas as restrições de dedutibilidade estabelecidas no artigo 353, 1, do RIR/99, com o cancelamento da autuação sob exame.

Para tanto, deve-se verificar a presença de apenas dois requisitos:

- (i) da disponibilização indistinta, ou seja, se os softwares adquiridos pela Recorrente da Software AG Alemanha eram e são "postos à disposição de clientes indistintamente"; isto é, não podem ser feitos conforme especificações fornecidas pelo cliente de forma antecipada; e
- (ii) sem a transferência de tecnologia, ou seja, não pode ocorrer a transferência da tecnologia com a entrega do código-fonte ao usuário.

Traçadas tais premissas, e sob a luz de todo o acima colocado, cumpre (a) demonstrar o equívoco interpretativo no Relatório Fiscal e no acórdão e a ilegalidade do auto de infração de IRPJ ora questionado, bem como, na seqüência (b) analisar de forma pormenorizada os softwares adquiridos e comercializados pela Recorrente da Software AG Alemanha no ano-calendário de 2016, objeto do AIIM, confirmando a necessidade de cancelamento da autuação.

Apesar do esforço do recorrente, entendo que os softwares distribuídos pelo contribuinte não podem ser classificados como "software de prateleira" conceituados no aludido

juízo do RE 176.626/SP no Supremo Tribunal Federal. O próprio recorrente caracteriza assim os softwares que vende (fls. 2183):

Na época dos fatos, os principais softwares padronizados/produtos do Grupo Software AG eram divididos comercialmente em dois grandes grupos, quais sejam: (i) Enterprise Transaction Systems ("ETS")f atualmente denominado Adabas & Natural, composto por inúmeros tipos de produtos padronizados especializados em banco de dados para mainframes (computadores de grande porte geralmente dedicados a processamento de dados); e (ii) Business Process Excellence ("BPE"), composto pelos subgrupos Alfabet, Apama, ARIS, e webMethods, que também possuem inúmeros tipos de produtos padronizados para otimizar processos empresariais, em sistemas operacionais diversos (Doc. 05.A e 05.B3 da Impugnação - tradução juramentada anexa - Doc. 02).

Entendo que softwares gerenciadores de bancos de dados para mainframes e softwares que otimizam processos em grandes empresas transnacionais, citadas pelo recorrente, não são compatíveis com a ideia de software produzido em larga escala, a qual caracteriza os chamados softwares de prateleira. Não se concebe um software de prateleira que é negociado mediante um contrato firmado diretamente entre a empresa detentora do direito de distribuição e a empresa que está adquirindo o software, contrato este que obriga a parte vendedora a prestar uma série de serviços necessários à execução dos softwares.

Essa Turma de Julgamento analisou e julgou recentemente um processo muito semelhante, em que os softwares distribuídos eram aplicativos corporativos utilizados por uma diversidade de empresas, quando se chegou ao entendimento de que o gasto pelo seu licenciamento deveria ser caracterizado como royalty, nos termos do Acórdão nº 1201-006.829, de 11/06/2024, quando foi adotada a seguinte ementa:

ROYALTY. CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.

A obrigação de pagar oriunda de contrato de distribuição de software não afasta a natureza de royalty desse pagamento quando está envolvido o direito de uso de marca associada ao software.

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

Conforme foi apontado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 143), a infração LI está assim configurada:

Refere-se a parcela do IRPJ apurado pela fiscalização, que não foi recolhida nem declarada pelo sujeito passivo, que resulta da glosa de despesas utilizadas pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável, então consideradas indedutíveis pela fiscalização, referentes aos pagamentos da licença de uso e distribuição de software efetuados em benefício da matriz alemã, SAP AG, domiciliada no exterior.

A operação enquadra-se em duas hipóteses de indedutibilidade de despesas, ambas previstas no parágrafo único, do artigo 71, da Lei

4506/1964. São elas: a hipótese do inciso "d", pois os pagamentos referem-se a royalties pagos à sócio, e concomitantemente, a hipótese da alínea 2 do inciso "e", pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP, pagos à pessoa com domicílio no exterior, que mantém o controle do capital com direito a voto.

Ambos os dispositivos legais estão regulamentados atualmente pelo artigo 353 do Decreto 3000/1999, respectivamente pelo inciso 1, e pela alínea "b" do inciso III.

A indedutibilidade decorre da presunção legal de que despesas referentes a pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos (como, por exemplo, consultoria), aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa configurando por excelência, distribuição disfarçada de lucro.

Os documentos probatórios são:

- Cópias dos contratos de prestação de serviços mútuos entre o sujeito passivo e a matriz alemã. SAP AG, datados de março de 2001 e setembro de 2008 extraídos respectivamente dos processos 19515.000762/2006-38 e 16643.000114/2010-12;
- Cópia do contrato de prestação de serviços mútuos entre o sujeito passivo e a matriz alemã, SAP AG, com vigência de 1 ano a partir de 01/01/2005, com prorrogação anual automática (a menos que uma das partes o rescinda), apresentado pela fiscalizada na resposta ao TIF 2;
- Informações constantes das DIPJ 2012 e 2013, fichas 32 e 33.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte afasta essa tributação defendendo que os pagamentos apontados são devidos a "contratos de distribuição de softwares", o que não se confundiria com o pagamento de royalties. Adicionalmente, defende que o dispositivo legal que fundamenta o lançamento tributário (artigo 71 da Lei nº 4.506/1964) aplica-se apenas a pessoas físicas e que o artigo 353 do RIR/99 feriu a legalidade quando estendeu o alcance desse dispositivo legal para as pessoas jurídicas. Por fim, o recorrente defende que royalty e direitos autorais são figuras distintas com tratamentos tributários distintos.

O Ilustre Relator afastou a alegação do recorrente de que os pagamentos em análise, por estarem atrelados a um contrato de "distribuição de software", não teriam natureza de royalty. Nessa parte, o Relator também foi acompanhado pelos demais Conselheiros. Assim, ficou estabelecida a natureza de royalty para os pagamentos em tela.

Todavia, o Ilustre Relator corroborou o entendimento da defesa de que o artigo 71 da Lei nº 4.506/1964, quando determina a indedutibilidade de royalties pagos a sócio, seria aplicável apenas quando o sócio é pessoa física, votando por

exonerar essa parcela do lançamento tributário. O referido dispositivo legal possuía a seguinte redação, na parte que fundamentou o lançamento tributário:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, c a seus parentes ou dependentes;

c) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos c fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

[...]

2) 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;

Apreciando o texto da norma, prevaleceu o entendimento no Colegiado de que não é possível restringir o alcance do dispositivo legal, limitando a sua aplicação apenas para beneficiários que sejam pessoa física. O texto da norma fala em "sócio" e "pessoa" e é sabido que tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas são "pessoas" para fins de direito. Também c sabido que "sócio" pode ser pessoa jurídica, tanto quanto pode ser pessoa física.

Assim, foi afastado o argumento do recorrente sobre a alegada impossibilidade de aplicação do referido artigo 71 ao caso e sobre a alegada ilegalidade do artigo 353 do RIR/99.

O recorrente volta a afirmar que os pagamentos apontados, vinculados a "contratos de distribuição de softwares", não poderiam ser considerados royalties, pois remuneram o direito autoral do construtor do software e a categoria "direito autoral" não se confunde com a categoria "royalty".

O conceito de royalty pode ser encontrado no artigo 22 da referida Lei nº 4.506 1964, a qual possui a seguinte redação:

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

[...]

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

O texto legal não deixa dúvida de que, ao contrário do que defende o recorrente, a exploração de direito autoral pode dar ensejo ao pagamento de royalty. Na

espécie, a empresa estrangeira é a autora dos softwares e a empresa brasileira distribui esses softwares, ou seja, a empresa brasileira está explorando o direito autoral de terceiro. Esta é exatamente a hipótese fática do apontado artigo 22, d, ou seja, o pagamento feito pelo contribuinte atuado para possibilitar, mediante contrato, a exploração de direito autoral da empresa estrangeira tem natureza de royalty.

Com isso, prevaleceu no Colegiado o entendimento de que os pagamentos associados à licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG (infração 1.1), devem ser tributados pelo IRPJ.

Com isso, entendo que deve ser afastado o entendimento do recorrente de que os pagamentos em tela não poderiam ser caracterizados como royalty.

O recorrente prossegue em sua defesa alegando que a empresa Software AG Alemanha detém apenas uma pequena participação societária na empresa contribuinte, de forma que não é cabível a aplicação do artigo 353 do RIR/99 ao caso. Esse dispositivo legal possuía a seguinte redação na época dos fatos:

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;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

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;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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).

Saliente-se que a lei proíbe a dedução de pagamento de royalty feito a sócio, independentemente da fração da participação desse sócio no capital da empresa pagadora, ou seja, não é relevante que o sócio possua apenas uma "participação ínfima" para que a vedação legal tenha validade.

O recorrente insiste que os softwares que distribui devem ser classificados como "software de prateleira" e, portanto, incapaz de dar ensejo a pagamento de royalty, pois seriam mercadorias isentas de direitos autorais. Para tanto, erige dois critérios de classificação os quais seriam atendidos pelos seus produtos, conforme o seguinte excerto (fls. 2227):

Conforme explorado anteriormente, para que os softwares sejam classificados como "softwares de prateleira", é necessário que (i) sejam "postos à disposição de clientes indistintamente", isto é, não sejam feitos de forma personalizada para determinado cliente; e (ii) não pode ocorrer a transferência de tecnologia (transferência do código-fonte) à empresa licenciada.

Durante o ano-calendário de 2016, a Recorrente distribuía mais de 100 tipos de softwares padronizados distintos, os quais estavam classificados nos seguintes grupos, dentro das famílias ETS e BPE: Adabas & Natural, Alfabet, Apama, Aris e webMethods (Doe. 09 da Impugnação).

Tal como pode se inferir do site da Recorrente, tais produtos são postos à disposição dos clientes de forma indistinta. Basta ingressar no site da Software AG para verificar a forma como o cliente tem acesso aos produtos por ela comercializados. Da análise da tela abaixo, constata-se que se o cliente clicar em "Produtos", já encontra, na seqüência, uma página oferecendo uma busca pelos softwares ("products") comercializados pela Recorrente de "A a Z":

Entendo que os critérios eleitos pelo recorrente para definir o que é software de prateleira são deveras restritivos e, por isso, não podem ser adotados de forma definitiva. Segundo tais critérios, estaria fora do conceito de software de prateleira apenas aquele desenhado e desenvolvido a partir de uma análise das demandas específicas do cliente. Todo o resto seria um software padronizado, uma vez que a adaptação desse software para a realidade

do adquirente não afetaria essa sua natureza. Contudo, mesmo um software padronizado pode ser gravado com ônus de natureza autoral.

Esta Turma de Julgamento apreciou recentemente um processo bem semelhante, em que a empresa nacional distribuía jogos eletrônicos que eram executados em consoles domésticos, o que se assemelha com um software de prateleira em proporção muito maior do que os softwares distribuídos pelo presente contribuinte, muitos deles sendo executados em computadores de grande porte de empresas de grande porte. Apesar disso, a Turma entendeu que tais softwares poderiam implicar o pagamento de royalty. Trata-se do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 1201-006.308, de 08/04/2024, o qual adotou a seguinte ementa:

CRITÉRIOS PARA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE ROYALTIES A NÃO RESIDENTE DECORRENTE DE CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO PARA DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES DE QUALQUER NATUREZA.

Caracteriza-se como royalty a renda passiva auferida pelo permissor do uso de propriedade, mediante interposição de terceiro que empreende atividade para utilizar ou explorar o direito objeto da cessão, mediante reserva de lucro para remunerar o titular do bem material ou imaterial.

A remessa de pagamento ao exterior a título de royalty caracteriza despesa dedutível do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica da contribuinte remetente, quando representar pagamento de remuneração devida pela exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra autoral individual ou coletiva, aplicando-se o art. 22, alínea "d", da Lei 4.506/64.

Saliente-se que a Turma Julgadora entendeu que a remuneração desse tipo de relação jurídica se encaixa como royalty, em seu aspecto conceitual. Transcrevo trecho daquele Acórdão, por ser elucidativo da presente questão, também existente naquele processo:

69. A análise do contrato revela que se tratava de contrato de licença de comercialização para que a MICROSOFT DO BRASIL (MSBI) comercializasse e distribuisse no país licenças para jogos de videogame (denominado Xbox), detidos pela estrangeira MICROSOFT CORPORATION (MSFT).

[...]

71. O contrato revela típica relação de licença de software de jogos de videogame, para comercialização e distribuição em território nacional, bem como cessão de direito para reprodução dos jogos para uso de clientes.

72. A remuneração prevista é contratada a título de royalty, expressamente indicado no contrato, onde a titular dos softwares de jogos, sediada no exterior (MICROSOFT CORPORATION), é remunerada pela exploração comercial que a empresa nacional (MICROSOFT DO BRASIL) promove junto aos clientes situados no país.

[...]

73. A recorrente entende que a utilização da expressão royalty no contrato em questão decorre de terminologia utilizada nos contratos celebrados nos EUA, mas não se trata do mesmo sentido empregado pela legislação brasileira.

[...]

75. Em suma, defende que se tratará de mero contrato de distribuição, com remuneração atrelada à simples intermediação dos produtos para distribuição a consumidores finais, sob o argumento de que a transação com o intermediário distribuidor é, em essência, uma transação comercial e não uma transação de exploração de direitos (o distribuidor — no caso a Recorrente, não tem qualquer interesse em utilizar a propriedade intelectual que compõe o software distribuído, mas apenas o de revendê-lo), motivo pelo qual a OCDE determina que resultados de contratos de distribuição sejam tratados como lucros de empresa, e não como royalties.

76. A contribuinte defende, ainda, que os direitos concedidos são apenas os necessários para a comercialização dos jogos e os pagamentos remetidos ao exterior não decorreria de uso, fruição ou exploração dos direitos de propriedade intelectual da empresa estrangeira MICROSOFT CORPORATION. Assim, não usa nem aproveita os frutos do software comercializado, nem explora os direitos da propriedade intelectual relacionada aos softwares em questão. Utiliza como exemplo um supermercado, que apenas distribui produtos, mas não "explora" a propriedade industrial ou intelectual de terceiros.

77. Entendo que os argumentos trazidos pela recorrente não procedem em relação a esse ponto, pois existe evidente exploração comercial dos direitos relacionados ao uso dos softwares de videogames. No caso dos autos, há um contrato de licença do direito de explorar comercialmente o bem imaterial (no caso, os softwares que ativam os jogos de videogame), permitindo que MICROSOFT DO BRASIL possa efetivamente "atuar em nome da MICROSOFT CORPORATION no território", conforme indicado nos "considerandos" do contrato.

Saliente-se, contudo, que a referida decisão exonerou a correspondente exigência tributária em razão de outro argumento, também presente no recurso voluntário em tela, embora trazido subsidiariamente, de que a situação fática presente se coaduna com a exceção prevista na alínea *d* do artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, conforme o seguinte excerto (fls. 2236):

Especificamente com relação ao argumento de que os pagamentos foram efetuados ao desenvolvedor do software, isto é, autor da obra, afirmou o acórdão recorrido que "não há que se falar na aplicação ao presente caso da exceção prevista na alínea "d" do artigo 22 da Lei nº 4.506/64, segundo o qual não se equiparam a royalties os pagamentos efetuados ao autor ou criador da obra, ou seja, ao desenvolvedor do software, uma vez que não é a impugnante que é a destinatária de tais royalties uma vez que não criadora dos referidos softwares". (2146)

Ocorre que, ao contrário da análise superficial realizada pelo acórdão recorrido, deve-se observar que a redação do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 é muito clara ao estabelecer que a exploração de direitos autorais será classificada como "royalties", "salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra", (grifos da Recorrente)

Ou seja, quando os valores correspondentes a direitos autorais são pagos diretamente ao "autor ou criador do bem ou obra", não é possível classificá-lo como royalties. A perspectiva é do devedor da renda (a Recorrente).

Nesse contexto, como pode se observar do contrato firmado com a Software AG Alemanha, há previsão específica mencionando que essa empresa é detentora dos direitos de propriedade intelectual dos softwares, tendo sido sua desenvolvedora (fls. 93):

CONSIDERANDO QUE a SOFTWARE AG é a proprietária e desenvolvedora de produtos de software de computador e a Subsidiária fornece licenças para uso dos produtos de software da Software AG no Território; e

Diante disso, não há dúvidas de que a Software AG Alemanha é desenvolvedora (autora) e proprietárias dos softwares objeto do contrato de licença com celebrado. Soma-se a isso o fato de que, tal como se infere das faturas de fls. 1235, 1274, 1383 e 1379, os pagamentos também foram realizados à Software AG Alemanha, não havendo dúvidas de que os valores foram percebidos "pelo autor ou criador do bem ou obra", conforme estabelece a legislação.

Sobre esse argumento, naquela decisão, prevaleceu o seguinte atendimento:

90. Portanto, sob o enfoque obrigacional - e considerando a natureza jurídica das transações ora apontadas - afastos os argumentos trazidos no recurso que pretendem desqualificar tais dispêndios como royalties, porque é isso que eles são em sua essência.

91. Porém, há de se verificar quais os reflexos tributários sobre tais pagamentos, considerando a particularidade de que se tratam de softwares de titularidade da empresa estrangeira (MICROSOFT CORPORATION), que seria a autora do mesmo e estaria albergada pela exceção contida na própria Lei 4.506/64, que dispõe:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

[...]

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

[...]

123. Observe-se que a regulamentação acima impõe limites para a dedutibilidade de remessas ao exterior em contraprestação a dispêndios categorizados como

royalties para fins tributários. E dizer: primeiro é necessário avaliar se o pagamento assume tal feição -consideradas as regras fiscais - e, segundo, se for alcançado pelo status jurídico fiscal de royalty, avalia-se se as vedações a ele pertinentes, acima indicados, impedem a dedução da despesa (pagamento a sócios ou diligentes de empresa ou, uso de marcas de indústrias ou de comércio).

124. Porém, a meu juízo, o caso dos autos trata de exploração de direito autoral de obra coletiva (software), cujos pagamentos remetidos ao exterior remuneram o próprio titular da obra, a companhia residente no exterior que centraliza os direitos autorais em questão, portanto, nos termos da alínea "d" do art. 22 da Lei 4.506/64, não são royalties em termos fiscais!

Verifico que essa decisão dedicou muitos esforços para demonstrar que uma pessoa jurídica pode ser considerada autora de uma obra, no caso, jogos eletrônicos. Contudo, entendo que também deve ser dedicado algum esforço na interpretação do dispositivo legal que está sendo aplicado.

Trata-se de norma tributária que determina a classificação, como royalty, dos rendimentos decorrentes da exploração de direitos. A norma aponta, a título de exemplo, que o rendimento decorrente da exploração de direitos autorais deve ser classificado como royalty, “salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra”, ou seja, quando o autor ou criador da obra explora o seu próprio direito, o correspondente rendimento não deve ser classificado como royalty.

Tal construção do legislador tributário é coerente com o conceito geral de royalty, pelo qual o royalty é uma renda passiva. Assim, se a renda é fruto da exploração de um direito pelo próprio autor, ela será uma renda ativa e, assim, não deve ser classificada como royalty. Por exemplo, se o autor de obras plásticas expõe as suas peças mediante a cobrança de um ingresso, essa renda não deve ser classificada como royalty, pois é uma renda ativa. Se o autor de uma peça teatral produz e exhibe um espetáculo teatral mediante a cobrança de um ingresso, essa renda não deve ser classificada como royalty, pois é uma renda ativa. Da mesma forma, se o autor de um software vende cópias executáveis do seu algoritmo, essa renda não deve ser classificada como royalty, pois é uma renda ativa.

Contudo, esta não é a situação fática no presente processo, pois a renda em tela não é fruto da exploração da obra por parte do autor, pois o contribuinte autuado não é o autor dos softwares que distribui. Assim, a reserva de parte dessa renda que deve ser repassada ao autor deve ser classificada como royalty nos termos do referido dispositivo legal.

A contrário senso, caso seja confirmada a interpretação de que o valor pago ao autor dos softwares pela empresa autuada não deve ser classificado como royalty, isso implica que nunca haverá pagamento de royalty para autores de software, em nenhuma situação, pois, se o autor explora pessoalmente o seu software, essa renda ativa não será classificada como royalty e, se ele cede o direito para terceiro explorar o seu software, essa renda passiva também não seria classificada como software. Vê-se que a interpretação dada pelo recorrente a esse dispositivo legal

leva a um absurdo lógico: uma interpretação que faz com que a norma interpretada nunca seja aplicada. Quando se demonstra que a assunção de uma premissa leva a um absurdo lógico, fica demonstrado que essa premissa não é válida e deve ser rejeitada.

Tanto isso é verdade que o apontado lançamento tributário foi exonerado em votação dividida, em que a interpretação do relator, coincidente com a interpretação do recorrente no presente processo, foi rejeitada por três Conselheiros dentre os seis presentes, quando a exoneração prevaleceu em razão de outro fundamento, o qual também será apontado mais adiante.

Na espécie, também deve ser destacado que o recorrente não comprovou que a empresa fornecedora do contribuinte é autora dos mais de cem softwares disponíveis para licenciamento, limitando-se a fazer referência ao contrato celebrado entre as duas empresas, do qual destaca um dos “considerandos” desse contrato (fls. 2236):

CONSIDERANDO QUE a SOFTWARE AG é a proprietária e desenvolvedora de produtos de software de computador e a Subsidiária fornece licenças para uso dos produtos de software da Software AG no Território; e

Entendo que essa simples referência não comprova que a SOFTWARE AG é autora dos softwares licenciados pelo contribuinte. Cabe o recorrente demonstrar e comprovar as suas alegações recursais e, nesse recurso, o recorrente traz apenas uma presunção a partir de um trecho preambular do seu contrato.

Caso seja possível aplicar a presunção requerida pelo recorrente, também é possível aplicar uma presunção em sentido oposto, feita a partir do mesmo contrato, em trecho que afirma que os softwares alcançados pelo contrato incluem “programas de software fornecidos por terceiros” (fls. 93):

1.3. O termo "Produtos da SOFTWARE AG" se refere aos programas de software de computador que são desenvolvidos e de propriedade da SOFTWARE AG, incluindo programas de software fornecidos por terceiros fora do grupo da Software AG que são, sob um contrato de licença separado, assinados com o referido terceiro, integrados em programas de software de computador desenvolvidos pela SOFTWARE AG; Produtos da SOFTWARE AG são parte do Grupo 01 no sistema SAP da SOFTWARE AG. A lista de Produtos da SOFTWARE AG consta em

<http://intranet.eur.ad.sag/dach/dept/ipc/ppi/hqpl/default.asp>.

Portanto, as remessas em tela devem ser consideradas como royalties, seja porque a norma não permite a exceção requerida ou porque o recorrente não comprovou que se enquadra na exceção requerida.

Por fim, ainda nessa quadra, o recorrente argumenta, também subsidiariamente, que o pagamento de royalty a sócio pessoa jurídica é dedutível, pois a exceção prevista no artigo

71 da Lei nº 4.506/1964, manejada na acusação fiscal, alcança apenas o pagamento a sócio pessoa física, conforme o seguinte excerto (fls. 2238):

O artigo 71 da Lei nº 4.506/64 estabelece que a indedutibilidade se aplica a royalties pagos a sócios pessoas físicas ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes. Para que não parem dúvidas, segue a transcrição do mencionado dispositivo legal:

[...]

Como se pode inferir do dispositivo transcrito acima, o art. 71, parágrafo único, "d" contém regra vedando a dedução de royalties pagos a pessoas físicas. De acordo com tal dispositivo, são indedutíveis royalties pagos a pessoas físicas que sejam não só sócias ou dirigentes de empresas, bem também parentes ou dependentes. Tal regra não trata de indedutibilidade de royalties incorridos em benefício de pessoas jurídicas.

O referido dispositivo legal possuía a seguinte redação, na parte que fundamentou o lançamento tributário:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

c) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

[...]

2) 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;

Apreciando o texto da norma, entendo que não é possível restringir o alcance do dispositivo legal, limitando a sua aplicação apenas para beneficiários que sejam pessoa física. O texto da norma fala em "sócio" e "pessoa" e é sabido que tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas são "pessoas" para fins de direito. Também é sabido que "sócio" pode ser pessoa jurídica, tanto quanto pode ser pessoa física.

Saliente-se que esse argumento também foi resolvido por esta Turma de Julgamento, em desfavor do recorrente, no já referido Acórdão nº 1201-006.829, de 11/06/2024, o qual já foi transcrito acima.

Assim, deve ser afastado o argumento do recorrente sobre a alegada impossibilidade de aplicação do referido artigo 71 ao caso.

Pelo mesmo motivo, também deve ser afastado o argumento do recorrente relativo à ilegalidade do artigo 353 do RIR/99, o qual trazia a mesma exceção alcançando sócio pessoa física e pessoa jurídica.

Portanto, entendo que os apontados argumentos do recorrente devem ser afastados e deve ser mantida a exigência relativa à glosa de dedução de pagamentos efetuados a título de royalties para sócia no exterior, o que está em consonância com a jurisprudência superior deste CARF, conforme o Acórdão nº 9101-003.874, de 06/11/2018, o qual adotou a seguinte ementa:

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

4 DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE PAGAMENTO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA PRESTADA PELA CONTROLADORA

A fiscalização glosou a dedução de várias despesas referentes a pagamentos feitos pelo contribuinte para as suas sócias no exterior, por entender que tais pagamentos configuram a remuneração de assistência técnica, o que seria indedutível por força do artigo 354 do RIR/99, conforme o seguinte excerto (fls. 1458):

35. Os contratos que deram suporte a tais despesas foram apresentados em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal com os respectivos aditivos e são parte integrantes do presente processo.

36. O contrato com a SOFTWARE AG da Alemanha é intitulado "CONTRATO DE COOPERAÇÃO DE SERVIÇOS" e teve sua vigência a partir de 01/01/2011, Em 01/01/2012 foi celebrado o Aditamento nº 1 e em 01/07/2015 o Aditamento nº 2.

37. Da leitura desses documentos, verificamos que se trata de ajuste para a prestação de diversos tipos de serviços relacionados nos apêndices "A" a "E" do contrato e dos aditivos, realizados pela SOFTWARE AG, conforme abaixo:

APÊNDICE A: Encargos de gestão APÊNDICE B: Serviços de informações globais
APÊNDICE C: Serviços de suporte de vendas e de comunicação corporativa

APÊNDICE D: Serviços de suporte APÊNDICE E: Suporte de serviços profissionais 38.

Já os contratos com a SOFTWARE AG ESPANA, para os quais não foram apresentadas as traduções juramentadas, verificamos que se tratam da contratação da prestação de serviços realizados no Brasil por profissionais da sócia espanhola.

39. Esses serviços devem ser enquadrados como de assistência técnica, científica administrativa ou semelhante do artigo 354 do RIR/99, o qual dispõe sobre os requisitos para a dedutibilidade dessas despesas. Esse artigo impõe diversas condições para que seja autorizada essa dedução, conforme abaixo (grifos nossos).

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como porcentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei no. 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1o As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º);

§ 2o Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

I - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

II - pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§3º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, 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).

Por sua vez, o recorrente defende que há uma distinção entre assistência técnica e serviço técnico, afirmando que a assistência técnica é caracterizada pela transferência de tecnologia e citando o artigo 17 da Instrução Normativa RFB 1.455/2014 e algumas decisões deste CARF, conforme a seguinte transcrição (fls. 2244):

O artigo 17 da Instrução Normativa nº 1.455/2014, conceitua "serviços técnicos" e "assistência técnica", diferenciando-os nos seguintes termos:

"Art. 17. II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido".

A partir das definições acima, é possível extrair que, nos termos da referida Instrução Normativa, "serviços técnicos" constituem a execução de um fazer que visa um determinado resultado contratado, e que pressupõem a utilização de conhecimentos técnicos e especializados do prestador; e, em contraste, "assistência técnica" constitui assessoria e transmissão de todos os conhecimentos necessários para utilização do processo ou fórmula cedido pela própria prestadora de assistência.

Entendo que assiste razão ao recorrente quando defende a diferença entre assistência técnica e serviço técnico. Contudo, não assiste razão ao recorrente quando exige a ocorrência de transferência de tecnologia para que a assistência técnica seja caracterizada. De fato, o conceito normativo apontado pressupõe que a tecnologia contida no objeto do negócio é secreta à concessionária, o que torna necessário um acompanhamento técnico permanente da cedente, ou seja, a assistência técnica em tela é um complemento do negócio realizado, ainda que não haja transferência de tecnologia.

Portanto, também caracteriza a assistência técnica a existência de previsão dessa prestação no contrato objeto do negócio, na espécie, os contratos contidos nas fls. 93 e 104 dos autos.

A leitura desses documentos deixa claro que os pagamentos em tela são a remuneração de uma prestação continuada das sócias da empresa autuada, que complementam o

licenciamento dos softwares distribuídos no Brasil por esta, sem a qual a empresa atuada não poderia realizar o negócio contratado. Veja-se o objeto do referido contrato (fls. 104):

1. SERVIÇOS ENTRE SOCIEDADES

As Partes reconhecem que regulamentos fiscais internacionais exigem e permitem uma cobrança cruzada de taxas de gestão, incluindo encargos administrativos ocorridos por meio das tarefas abrangidas pela SOFTWARE AG em benefício ou em nome da Subsidiária, ou por meio de tarefas abrangidas pela Subsidiária em benefício ou em nome da Software AG ou de outras subsidiárias do grupo da Software AG. Nenhum custo será cobrado por serviços prestados pela SOFTWARE AG exclusivamente em virtude de sua participação de capital (atividades de acionista).

1.1. Serviços na Sede:

1.1.1. Encargos de Gestão: Com base nas tarefas a serem realizadas pela SOFTWARE AG em nome e em representação da Subsidiária, as Partes concordam com a taxa de gestão anual pagável para a SOFTWARE AG pela Subsidiária, conforme for estabelecida no Apêndice A do presente instrumento.

1.1.2. Serviços de Informações Globais: A SOFTWARE AG deverá prestar para a Subsidiária os serviços de informações, conforme forem estabelecidos no Apêndice B do presente instrumento. A Subsidiária concorda em pagar, em relação aos referidos serviços, as taxas estabelecidas no Apêndice B.

1.1.3. Serviços de Suporte de Vendas e de Comunicação Corporativa: A SOFTWARE AG deverá prestar para a Subsidiária os serviços de suporte de vendas e de comunicação corporativa, conforme forem estabelecidos no Apêndice C do presente instrumento. A Subsidiária concorda em pagar, em relação aos referidos serviços, as porcentagens e taxas estabelecidas no Apêndice C.

1.1.4. Serviços de Suporte Global: A SOFTWARE AG deverá prestar para a Subsidiária os serviços de suporte, conforme forem estabelecidos no Apêndice D do presente instrumento. A Subsidiária concorda em pagar, em relação aos referidos termos, as porcentagens e taxas estabelecidas no Apêndice D.

1.1.5. Serviços Profissionais: A Software AG deverá prestar para a subsidiária serviços para projetos de serviços profissionais locais. A Subsidiária concorda em pagar, em relação aos referidos serviços, as porcentagens e taxas estabelecidas no Apêndice E.

1.2. Serviços da Subsidiária:

A Subsidiária concorda que as taxas e método de alocação estabelecido nas seções 1.1.1 a 1.1.4 acima também deverão ser aplicáveis a serviços prestados pela Subsidiária em benefício ou em nome da Software AG ou de outras subsidiárias do grupo da Software AG.

1.3. Dependendo da natureza do serviço prestado, além das taxas estabelecidas no presente instrumento, IVA aplicável poderá ser cobrado.

1.4. Todas as taxas estabelecidas na presente seção 1 deverão ser revisadas no início de cada ano e aditadas de forma correspondente para refletir o atual status de serviços prestados e taxas e valores aplicáveis em relação ao respectivo ano. As taxas revisadas por serviços prestados serão publicadas, de forma correspondente, na Intranet.

Portanto, entendo que assiste razão à fiscalização quando classificou tais prestações como assistência técnica. Considerando que o contribuinte não cumpriu os requisitos legais para que tais despesas com assistência técnica fosse dedutível tributariamente, está correta a glosa laborada pela fiscalização.

O recorrente se esforça em esclarecer a natureza dos quatro tipos de prestações contratadas (manutenção, serviços, hosting e reembolso). Apreciando as considerações feitas para cada um desses tipos de assistência, verifico que as despesas com manutenção, serviços, hosting e reembolso estão diretamente relacionados ao objeto dos contratos supracitados, de forma que possuem a natureza de assistência técnica, considerando a sua essencialidade e complementariedade para a realização do negócio concedido à empresa autuada por suas controladoras estrangeiras, qual seja, a distribuição no Brasil de seus softwares. Tais argumentos afastam-se ainda mais de seu objetivo quando adotam o pressuposto de que tais softwares são “softwares de prateleira”, o que já foi afastado anteriormente e é reforçado aqui quando se observa a complexidade do vínculo técnico e jurídico existente entre a fornecedora do software e os seus clientes nacionais, com a necessária intermediação da empresa autuada.

O recorrente ainda afirma que uma parte das despesas incluídas na base de cálculo da exigência já havia sido tributada pelo contribuinte, por meio de adição na apuração do respectivo lucro real, pelo que não pode ser novamente tributada no presente lançamento de ofício, conforme o seguinte excerto (fls. 2277):

Adicionalmente, com relação à fatura nº 2101013320, a Recorrente informa que a despesa correspondente no valor de R\$ 50.241,35 não foi deduzida da apuração do imposto de renda, tendo sido adicionada, conforme se infere da planilha apresentada na Impugnação (Doc. 19 da Impugnação), em que constam as adições efetuadas pela Recorrente em sua ECF, o que corrobora a indevida inversão do ônus da prova promovida pela fiscalização, bem como do que decorre o cancelamento da autuação, ao menos nesse particular.

Verificando a planilha supracitada (fls. 1879), constato que ela não prova a alegada adição na apuração do lucro real. Ademais, as dez linhas que fazem referência à fatura apontada totalizam um valor muito inferior ao requerido pelo recorrente. Diante da ausência de prova do fato aventado, entendo que o pedido deve ser afastado.

Com isso, entendo que devem ser mantidas as glosas de dedução das despesas caracterizadas pela fiscalização como assistência técnica prestada pelas controladoras do contribuinte.

5 DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE PAGAMENTO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA PRESTADA POR OUTRAS EMPRESAS

A fiscalização também glosou a dedução de várias despesas referentes a pagamentos feitos pelo contribuinte para outras empresas que não são as sócias da empresa atuada, apresentando a seguinte motivação (fls. 1461):

52. Além das remessas enviadas para pagamentos a título de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes para as controladoras da empresa brasileira, também foram remetidos R\$ 3.559.861,07 para diversas outras empresas, sendo algumas não pertencentes ao grupo econômico.

[...]

55. Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, foram apresentados diversos contratos referentes a esses serviços, porém, sem a devida tradução juramentada.

56. Da análise desses documentos pudemos constatar que, a grande maioria, trata-se de contratação de serviços prestados por profissionais de outras empresas do grupo, para executar serviços temporariamente para a fiscalizada no Brasil. Apenas dois contratos apresentados (Interlem Management Consulting e Read Tech Corporation) foram celebrados com empresas que não pertencem ao grupo econômico.

57. Assim como no caso dos pagamentos para as empresas controladoras, relatado no item B, esses serviços devem ser enquadrados como de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante do artigo 354 do RIR/99.

58. Considerando que não houve o registro desses contratos no Banco Central do Brasil e que os serviços foram prestados após 10 anos de funcionamento da empresa, essas despesas, no montante de R\$ 2.692.454,58, estão sendo glosadas, por não atenderem às condições de dedutibilidade estabelecidas no inciso I do caput, e parágrafo 1º do artigo 354.

No presente Recurso Voluntário, o recorrente apresenta alguns contratos referidos, agora traduzidos ao vernáculo (fls. 2500) e traz argumentos semelhantes aos apresentados anteriormente, relativos à glosa de despesas com as suas sócias, no sentido de que tais despesas são relativas a serviços técnicos e não à assistência técnica.

Apreciando os argumentos trazidos, entendo que as relações aqui tratadas são equivalentes àquelas tratadas anteriormente, quando o contribuinte contratou com empresas

detentoras de direitos autorais, a menos que, agora, tais empresas não são suas sócias, embora sejam, em sua maioria, do mesmo grupo econômico.

Considerando que a situação fática é equivalente, a acusação fiscal é equivalente e a defesa é equivalente entendendo que o julgamento também deve ser equivalente, ou seja, por manter a glosa das deduções em razão de serem oriundas despesa de assistência técnica e em razão de o contribuinte não ter satisfeito as condições legais para que tais despesas sejam dedutíveis.

6 DESPESAS FINANCEIRAS – VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA

O recorrente afirma que houve remessas maiores do que os valores faturados, em razão da variação cambial entra a data do faturamento e a data da remessa. Afirma que a fiscalização não considerou tais variações cambiais dedutíveis, conforme o seguinte excerto (fls. 2294):

Como já delineado nos fatos, a Recorrente, em 29/01/2020, (1) explicou as divergências entre os valores registrados como despesas com as remessas efetuadas ao exterior e aqueles registrados nas contas de despesas, nos casos em que houve variação cambial, incluindo tais informações na planilha modelo fornecida pela Autoridade Fiscal, e (II) juntou notas de crédito que demonstravam o porquê da diferença entre as invoices de "maintenance fee" de 2016 (fls. 1430 a 1439 do AIIM).

A fiscalização ignorou tais informações e deixou de considerar como dedutíveis despesas financeiras decorrentes da variação cambial passiva.

Em outras palavras, nos casos em que houve um período entre a data de contabilização da despesa (e sua dedução) e o momento da remessa de valores para o exterior, a Recorrente incorreu em despesas financeiras devido à variação cambial dos valores das obrigações, despesas estas cuja dedutibilidade não foi acatada pela fiscalização.

Essa questão foi expressamente abordada no Relatório Fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 1462):

61. Assim, após a exclusão dos valores referentes às despesas que foram adicionadas ao lucro líquido (conforme relação apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 02) e dos valores que foram contabilizados no ano de 2015, intimamos ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal 04, a completar e/ou corrigir a planilha anexa ao Termo, de forma que ficasse demonstrado o valor efetivamente deduzido do resultado para apuração do lucro real, inclusive com as remessas efetuadas posteriormente, cujas despesas foram registradas em 2016.

62. Dessa forma, as despesas que estão sendo glosadas nesse Auto de Infração, correspondem aos valores informados pelo contribuinte na coluna "valor total da despesa" da planilha apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 04. Segue abaixo o quadro resumo da glosa e em anexo planilha demonstrativa de todas as despesas glosadas.

TIPO	VALOR DA REMESSA	VALOR DA DESPESA
A	R\$ 1.080.690,49	R\$ 1.087.418,16
B	R\$ 40.903.491,51	R\$ 49.041.705,97
C	R\$ 3.559.861,07	R\$ 2.692.454,58
TOTAL	R\$ 45.544.042,71	R\$ 52.821.578,70

Verifico que o contribuinte faltou com a verdade quando afirmou que a fiscalização “deixou de considerar como dedutíveis despesas financeiras decorrentes da variação cambial passiva”. Conforme apontado no Relatório Fiscal, o valor glosado foi aquele faturado pelo contribuinte e não o valor da remessa ao exterior. Uma vez que a despesa pela variação cambial corresponde à diferença entre o valor da remessa ao exterior (maior) e o valor faturado (menor), e o valor glosado foi o valor faturado (menor), é seguro afirmar que a dedução da despesa com a variação cambial não foi glosada pela fiscalização.

Com isso, afasto o presente argumento do recorrente.

7 MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS

O recorrente requer a exoneração da multa isolada exigida em razão do pagamento a menor das estimativas mensais, considerando as glosas de despesa efetuadas pela fiscalização, alegando que essa multa isolada não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício exigida em decorrência do pagamento a maior do tributo apurado ao final do exercício, também considerando as glosas de despesa efetuadas pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 2292):

Em suma, as antecipações mensais por estimativa são absorvidas pelo fato gerador do IRPJ e da CSLL, apurados ao final do ano-calendário. É o princípio da consunção e a proibição de penalizar duplamente o mesmo evento. A aplicação cumulativa da multa isolada de 50% com a multa de ofício, neste caso, de 150%, resulta, portanto, em uma inaceitável dupla penalidade relacionada ao não recolhimento de tributos sobre o mesmo fato gerador.

Assim como ocorre com os créditos tributários em si, em que a antecipação por estimativa é abrangida pelo montante apurado ao final do ano, a multa isolada também é absorvida pela aplicação da multa de ofício, não se admitindo a sua aplicação cumulativa.

A exigência de multa de ofício e multa isolada configura, assim, inadmissível bis in idem, pois consiste na imposição de mais de uma punição pela prática de um único ato por parte da pessoa punida.

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois não há a aludida possibilidade de absorção da multa isolada pela multa de ofício.

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na apuração no final do exercício. Ela não se confunde com a obrigação principal de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, mais claramente, sendo inconfundíveis as condutas sancionadas.

Embora possa haver, eventualmente, uma coincidência numérica, não se confundem as naturezas jurídicas tributárias das duas sanções. Uma prova disso é que a multa isolada incide sobre o valor não antecipado mês a mês, enquanto a multa de ofício incide sobre o valor não recolhido relativo a todo o ano calendário. Assim, se o contribuinte deixa de antecipar três parcelas, deverá existir um lançamento de multa isolada para cada um dos meses, enquanto o reflexo sobre a apuração anual implicará um lançamento de multa de ofício pela soma dos três, pelo menos. Ademais se o contribuinte não antecipa a parcela de um mês, mas não a deduz da apuração anual, a base de cálculo da multa isolada será uma e a base de cálculo da multa de ofício será outra. Da mesma forma, se além das antecipações não realizadas, o contribuinte faz outras deduções indevidas, a base de cálculo da multa de ofício será maior que a soma das bases de cálculo das multas isoladas.

Por último, são diferentes as matrizes legais de cada exação, inclusive com indicação de condutas e alíquotas divergentes.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais orienta o acolhimento da exigência simultânea das duas multas, embora as decisões venham sendo tomadas pelo voto de qualidade. Por exemplo, veja-se o Acórdão nº 9101-003.913, de 4 de dezembro de 2018, o qual adotou a seguinte ementa:

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

Por fim, verifico que a multa isolada está sendo exigida com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (fls. 1470). Com isso, é forçoso concluir que a Súmula CARF nº 105 não alcança essa multa, uma vez que a referida súmula está expressamente voltada

para as multas exigidas com fundamento no artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo legal diverso daquele utilizado na espécie.

Diante dessas razões, entendo que deve ser mantida a exigência da multa isolada.

8 CONCLUSÃO

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

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto ressaltando os pontos de minha discordância.

1 DA DEDUTIBILIDADE COM ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS

Inicialmente, entendo ser necessária uma exposição dos fatos em ordem cronológica, ainda que de maneira sintética, pois o encadeamento das operações é deveras relevante e não está devidamente esclarecido no recurso voluntário em análise.

Quanto à violação do disposto no inciso "d", do parágrafo único do artigo 71, da Lei 4506/1964, pagamento à sócio no exterior, a partir da análise do referido dispositivo legal, nota-se que a indedutibilidade se aplica aos royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Aqui surge a dúvida se a vedação se aplicaria tão somente aos sócios pessoas físicas ou também se aplicaria aos sócios pessoas jurídicas. A dúvida surge em virtude do artigo também se referir a figura dos dirigentes de empresa, que serão sempre pessoas físicas, bem como aos parentes ou dependentes, cujo conteúdo semântico somente se aplica às pessoas físicas.

O texto legal do artigo 71 da Lei n. 4.506/64 foi repetido na íntegra em versões anteriores do Regulamento do Imposto de Renda, a bem saber: o Decreto nº 58.400/1966 (RIR/1966), o Decreto nº 76.186/1975 (RIR/1975) e o Decreto nº 85.450/1980 (RIR/1980).

Somente com a edição do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994) é que surge o detalhamento de que a expressão sócios se refere a pessoas físicas ou jurídicas, conforme abaixo:

Art. 292. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506/64, art. 71, parágrafo único):

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

E desde então os regulamentos posteriores têm seguido esse detalhamento, tal qual se observa abaixo:

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999)

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; (grifos nossos)

Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

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

Essa evolução normativa é relevante para identificarmos o momento em que houve a inclusão do detalhamento de que a indedutibilidade se aplica a sócios pessoas físicas ou jurídicas, de forma que seria possível discutir se o ato infralegal foi além ou não do dever de regulamentar uma lei.

Mas voltando ao texto legal que continua vigente até hoje, é importante observar que José Luiz Bulhões Pedreira já havia tecido comentários à referida indedutibilidade no seguinte sentido:

9.50 (13) RESTRIÇÕES RELATIVAS AO BENEFICIÁRIO – Em função das relações entre fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, a lei contém as seguintes restrições à dedutibilidade dos royalties:

I – não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (L 4.506, art. 71, par. ún., RIR, art. 74, par. ún., c). **A restrição somente existe quando o beneficiário é pessoa física** (v. § 7.40 (11); (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 9-19).

Dessa forma, a época dos primeiros anos de vigência da Lei n. 4.506/64, o principal doutrinador de imposto de renda entendia que aquela restrição somente se aplicava aos sócios pessoas físicas. Para tanto, ele fazia referência ao item § 7.40 (11) de sua obra, que se refere à distribuição disfarçada de lucros, que seria aplicável tão somente aos recursos pagos pela pessoa jurídica a pessoa física. Trago aqui trecho do referido item demonstrando o pensamento do autor citado:

7.40 (11) (...) A redação da lei mostra que a sua intenção é conceituar distribuição disfarçada apenas quando o adquirente do bem é pessoa física, o que se explica pelo objetivo da lei, que é coibir modalidade de evasão do imposto. Se o adquirente é outra pessoa jurídica, ainda que tenha pago pelo bem preço notoriamente inferior ao de mercado não haverá evasão do imposto, pois quando o adquirente revender o bem pelo valor de mercado ficará sujeito ao imposto que deixou de ser pago na transação anterior. De outro lado, a conceituação de distribuições disfarçadas entre pessoas jurídicas poderia constituir fonte inesgotável de conflitos entre a administração do imposto e os contribuintes, e de insegurança para este, pois razões comerciais legítimas podem justificar que uma empresa aliene bens a outra por valor inferior ao de mercado. Não havendo, no caso, a forma de evasão do imposto que se verifica quando o adquirente do bem é pessoa física, não se justificava estender a conceituação de distribuição disfarçada às operações entre pessoas jurídicas. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 7-35).

Assim, ao fazer referência ao item de distribuição disfarçada de lucros, Bulhões Pedreira assinala que esta não deveria se aplicar a transações entre pessoas jurídicas, sendo que o mesmo raciocínio se aplica à indedutibilidade dos royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Ao também analisar o alcance da indedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, Denis Borges Barbosa pontua que:

Além das condições já citadas, não é dedutível o pagamento de royalties feito a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes e de dependentes (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único). Uma controvérsia quanto a este ponto tem sido mantida entre a doutrina e o Fisco: tal vedação (que alcança qualquer royalty, inclusive os que não se refiram à propriedade industrial) atinge os sócios pessoas físicas, somente, ou também as pessoas jurídicas?

Entendia a doutrina que a negativa da dedutibilidade consistia uma presunção absoluta de que tal pagamento era uma distribuição disfarçada de lucros; como, à época, a mesma doutrina defendia a tese da inaplicabilidade dos dispositivos que preveem a distribuição disfarçada de lucros às pessoas jurídicas, o corolário era que o dispositivo era adequado somente às pessoas físicas. O entendimento era fortalecido pela redação da alínea, que fala de “dependentes e parentes”, acessórios impossíveis na pessoa jurídica.

Em contrário, porém, havia o pronunciamento oficial expresso no PNCST 102/75. Com a nova regulamentação do instituto da distribuição disfarçada de lucros, com o Dec.-lei 1.598/77, o problema tomou outra forma. O art. 60, §3º, daquele diploma legal explicita que somente pessoas físicas ou, em caso de acionista controlador sediado no exterior, pessoa jurídica, são submetidas ao regime de distribuição disfarçada de lucro.

É de se entender, assim, que a interpretação do PNCST 102/75, no que toca ao ponto, esteja superada. São vedados, somente, os pagamentos de royalties a sócios, dirigentes, seus parentes e dependentes, pessoas físicas. Pode-se entender, igualmente, que é vedado o pagamento de royalties a acionista controlador sito no exterior, mesmo fora dos casos previstos no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64, como consequência de novo regime legal; como nota Bulhões Pedreira, a noção de acionista controlador, no caso, é o do art. 243 da Lei das S/A. (BARBOSA, Denis Borges. Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia. São Paulo: RT, 1984. p. 28-29).

Como se observa, o referido autor assevera que o dispositivo normativo seria aplicável tão somente aos sócios pessoas físicas, ainda que tenha havido alteração nas regras de distribuição disfarçada de lucros.

Da conjugação dos atos normativos consubstanciados nos regulamentos de imposto renda vigentes até 1994 e da doutrina especializada, verifica-se que a ineditibilidade se aplicava tão somente aos sócios pessoas físicas.

Por outro lado, havia o entendimento em sentido diverso previsto no Parecer Normativo CST 102/1975 e nas redações dos regulamentos do imposto de renda editados a partir de 1994.

Tal assunto foi objeto do Acórdão 89.04.19593-4/RS, de 30.10.1990, da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), no qual se decidiu a ineditibilidade dos royalties pagos aos sócios não se aplica a sócios pessoas jurídicas. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

1. DIREITO TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. 2. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. INEDITIBILIDADE DE DESPESAS A TITULO DE 'ROYALTIES', PAGAS PELA EMBARGANTE A SUA CONTROLADORA PELA PERMISSÃO DO USO DA MARCA 'ADUBOS TREVO'. 3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS LANÇAMENTOS, COM BASE NA MUDANÇA DOS CRITERIOS JURIDICO-FISCAIS ADOTADOS QUANDO DA CONSTITUIÇÃO DOS CREDITOS TRIBUTARIOS (CTN, ART-146). INAPLICABILIDADE DO ART-176, PARAGRAFO-1, ALINEA-C DO RIR/75 A SOCIO PESSOA JURIDICA. 'BIS IN

IDEM'. 4. APELAÇÃO PROVIDA. (TRF4, AC 89.04.19593-4, TERCEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 12/12/1990)

Embora se trate de precedente bastante citado nas principais obras em que são feitas anotações e comentários ao Regulamento de Imposto de Renda, é importante destacar que há casos recentes julgados no mesmo sentido.

A título de ilustração, merece citação o agravo de instrumento julgado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), processo de nº 5001394-39.2017.4.03.0000, cujo julgamento se deu pela 3ª Turma do TRF3 em 08/03/2018, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO. ARTIGO 71 DA LEI 4.506/64. ARTIGO 353, I, DO RIR/99.

1. Consta dos autos que a autora, ora agravada, foi autuada pela dedução supostamente indevida de valores pagos a título de royalties à sua sócia majoritária BMC Software INC., domiciliada nos Estados Unidos da América, quando da apuração do lucro real para fins de imposto de renda do ano-calendário 2011, o que gerou uma diminuição do tributo a ser pago. Os pagamentos feitos pela agravada referem-se à remuneração por licença de software (programa de computador) em favor de sua sócia majoritária BMC Software INC., nos termos do contrato de distribuição celebrado entre ambas, no qual a última, domiciliada nos Estados Unidos da América, outorgou à primeira, ora agravada, o direito e a licença para comercializar e distribuir, aos clientes no Brasil, os produtos existentes e futuros desenvolvidos pela empresa estrangeira.

2. Entendo plausível o entendimento da Juíza a quo, no sentido de que a vedação de dedução de royalties pagos à pessoa jurídica, prevista no artigo 353, I, do RIR/99, de fato, não parece ter amparo legal. Isso porque o artigo 71, da Lei 4.506/64, que prevê as hipóteses de vedação de dedução de despesas com royalties para efeito de apuração de lucro real sujeito ao imposto de renda, não dispõe acerca de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas. Desse modo, é possível concluir que o artigo 353 do RIR/99 trouxe inovação não prevista em lei.

3. Como se sabe, geralmente os provimentos cautelares visam assegurar o resultado útil de um processo principal, razão pela qual a ação cautelar serve ao ângulo prático e à eficácia do provimento de conhecimento, mas com esse não se confunde, apesar de com ele manter relação de

dependência e instrumentalidade. Diferente da tutela antecipada (prevista nos artigos 273 e 461 do antigo Código de Processo Civil, hoje tutela de urgência prevista no artigo 300, do estatuto processual vigente), e da liminar em mandado de segurança, que exigem requisitos como verossimilhança, relevante fundamento jurídico, e ainda a urgência da medida, distintos do periculum in mora e do fumus boni iuris em sua intensidade.

4. A ação cautelar geralmente não comporta satisfatividade, prestando apenas para a proteção de eventuais direitos com a garantia do bem jurídico litigioso. O fumus boni iuris deve se ater à apreciação da plausibilidade dos fundamentos de mérito apontados. O periculum in mora diz respeito à probabilidade da ocorrência de fatos prejudiciais à efetividade da tutela jurisdicional, aspecto que deve ser estimado a partir de juízo de valor quanto a esses fatos se darem antes da entrega da prestação jurisdicional no processo de conhecimento ou executivo.

5. Destarte, presente a plausibilidade do direito e o periculum in mora, este ante a necessidade de a autuada efetuar o pagamento de tributo que entende indevido no valor de mais de 40 milhões de reais e, portanto, ver-se desprovida da disponibilidade imediata dos recursos, é devida a manutenção da antecipação da tutela concedida.

6. Agravo desprovido.

A melhor interpretação da Lei n.º 4.506/64 indica que a restrição contida no art. 71, parágrafo único, alínea d, é aplicável tão somente aos pagamentos de “royalties” recebidos por pessoas físicas sócias ou dirigentes de empresas, bem como aos parentes ou dependentes de sócio ou dirigente, já que não há que se falar, evidentemente, em parentes e dependentes de pessoa jurídica.

Ademais, caso a intenção do legislador fosse vincular a expressão “parentes e dependentes” exclusivamente aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente, bastaria, para tanto, ter dito que não seriam dedutíveis os “royalties” pagos aos dirigentes de empresa, seus parentes e dependentes, e aos sócios. No entanto, assim não o fez, o que indica que essa não era sua intenção. Não teria sentido, inclusive, afastar a dedutibilidade de “royalties” pagos a parentes e dependentes de dirigentes e não adotar a mesma medida em relação aos parentes e dependentes de sócios.

Cumprido frisar, ainda, que se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei n.º 4.506/64 realmente afastasse a possibilidade de dedução do pagamento de “royalties” pagos ao sócio pessoa jurídica a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, estaria abrangida na exclusão anterior, sendo totalmente desnecessária. E uma das regras básicas de

Hermenêutica é a de que a lei não contém palavras inúteis, só estando adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma.

Como inclusive já tive a oportunidade de mencionar no artigo “Carf analisa a dedutibilidade dos royalties pagos a sócios”, publicado em 1º de fevereiro de 2023, na coluna “Direto do CARF” da revista eletrônica “Consultor Jurídico” (Conjur): *“o entendimento de que a indedutibilidade das despesas com royalties somente se aplica aos sócios pessoas físicas preponderou nos Acórdãos 107-01.025 (de 22/3/94), 108-06.226 (de 14/9/00), 108-06.240 (de 15/9/00) e CSRF/01-04.629 (de 12/8/03), todos do século passado, nos quais entendeu-se que a menção a ‘sócios, pessoas físicas ou jurídicas’ teria sido uma inovação do regulamento do imposto de renda sem que haja base legal”.*

Assim sendo, a inclusão das sócias pessoas jurídicas na vedação pode ser considerada como ilegal, tal como já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra 'd' não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica. (...)”

(MF/Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Acórdão Número CSRF/01-04.629, Relator Cândido Rodrigues Neuber, Data da Sessão 12/08/2003)

Na mesma linha, merece ser citada a doutrina de Rafael Marchetti Marcondes sobre Tributação dos Royalties:

Em outras palavras o referido dispositivo (RIR/99) acabou estendendo a indedutibilidade das quantias pagas aos sócios de empresas pessoas físicas, aos sócios de empresas pessoas jurídicas. E, esse entendimento, foi endossado pelas autoridades fiscais.

No entanto, se analisando com cautela o texto do artigo 71 da Lei 4.506/1964, observa-se que, quando é dito “os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes e dependentes”, a expressão “a seus parentes e dependentes” é ampla e está se referindo tanto aos sócios quanto aos dirigentes de empresas.

Assim, como não há que falar de parentes e dependentes em relação a pessoas jurídicas, resta claro que o artigo 71 da Lei 4.506/1964 veda, tão somente, a dedução dos pagamentos de royalties feitos a sócios pessoas físicas.

Caso a intenção do legislador fosse ter vinculado a expressão “parentes e dependentes” a apenas aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente. (...)

Ademais, a vedação à dedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, pelo simples fato de ser uma proibição, há de ser interpretada restritivamente, como aplicável somente às pessoas físicas.

E mais, considerando-se que a expressão “parentes e dependentes” está atrelada apenas aos dirigentes, e não também aos sócios das empresas, estar-se-á, sem qualquer motivo razoável, criando uma distinção indevida entre os parentes e dependentes dos dirigentes e os parentes e dependentes dos sócios. Isso porque os parentes e os dependentes de um dirigente não poderiam deduzir da base de cálculo do imposto os gastos com royalties, enquanto os parentes e dependentes de um sócio da empresa poderiam fazê-lo sem qualquer restrição legal. (...)

Se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4.506/1964 considerasse indedutíveis todos os royalties pagos aos sócios de empresas, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, dessa mesma lei seria mera repetição, sendo completamente supérflua. (MARCONDES, Rafael Marchetti. A Tributação dos Royalties. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 94-98.).

Ainda merece ser destacada outra questão decorrente da indedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas é a definição do que deve se considerar como sócio. A indedutibilidade alcançaria tão somente o sócio com participação direta no capital social ou qualquer entidade que possua um vínculo indireto.

Nessa linha, o entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 182/19 é de que a indedutibilidade dos royalties pagos a sócios somente alcançaria os sócios com participação direta, conforme abaixo:

"22. Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea 'd' do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506. de 1964. **O termo 'sócios' do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica**".

Desse modo, o próprio entendimento da Receita Federal do Brasil manifestado por meio da referida Solução de Consulta já seria o bastante para afastar a indedutibilidade dos royalties que tenham sido pagos a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, mas que não possuam quotas da Recorrente, o que acontece com parte das despesas que foram objeto da autuação fiscal aqui discutida.

Ainda que tenham partido do pressuposto da abrangência de sócio pessoa jurídica, nos Acórdãos 1302-002.695 (de 9/4/18), 1301-004.374 (de 11/2/20) e 1401-006.203 (de 20/9/22), entendeu-se que somente seria indedutível o royalty pago a sócio que possua participação direta no capital social da pessoa jurídica, seguindo-se o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 182/19.

Dessa forma, ao estabelecer a expressão “sócios, pessoas físicas ou jurídicas”, os Regulamentos de Imposto de Renda editados a partir de 1994 extrapolaram o conteúdo normativo da Lei n.º 4.506/64, seja por interpretação gramatical (uma vez que pessoa jurídica não possui “parentes e dependentes”), teleológica (a doutrina contemporânea à Lei n. 4.506/64 assinalava que a indedutibilidade somente alcançava os pagamentos a pessoas físicas por ser uma regra que visava a distribuição disfarçada de lucro) e histórica (a evolução dos regulamentos do imposto de renda evidencia uma alteração de conteúdo)

Diante de todo o exposto, entendo que o artigo 71 da Lei n. 4.506/64 estabeleceu a indedutibilidade dos royalties pagos tão somente aos sócios pessoas físicas, visto que: (i) a própria redação do referido dispositivo legal se refere aos parentes e dependentes, o que somente faz sentido se estivermos nos referindo a sócios pessoas físicas; (ii) a doutrina da época demonstra que o dispositivo normativo deveria ser interpretado à luz das normas de distribuição disfarçada de lucros; (iii) os regulamentos do imposto de renda vigentes até o ano de 1994 repetiam o texto legal, sendo que somente a partir do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 é que surgiu a expressão “pessoas físicas ou jurídicas” após o vocábulo “sócios”, o que pode ser interpretado como uma inovação regulamentar não amparada por lei; (iv) a Lei 4.506/1964 passou por dezenas de alterações legislativas em diferentes décadas (década de 60, 70, 80, 90 e de 2010), sem que houvesse acréscimo do entendimento manifestado pelas autoridades fiscais no Parecer Normativo CST 102/1975 e do texto constante dos regulamentos do imposto de renda editados desde o RIR/1994, o que mostra que o legislador tributário não quis alterar o texto original; (v) ainda que haja precedentes administrativos em sentidos diferentes, há importantes precedentes judiciais de décadas diferentes contendo a interpretação de que a indedutibilidade deve ser aplicada tão somente aos royalties pagos a sócios pessoas físicas, não alcançando os royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Ante o exposto, entendo que a despesa relativa aos royalties pagos a sócios no exterior não é indedutível para fins de IRPJ.

Vale ressaltar que a interpretação jurídica aqui contida decorre do texto legal da Lei n.º 4.506/64 e possui amparo no artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, norma que rege o processo administrativo tributário.

Ao regular o processo administrativo fiscal, o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72 (que possui força de lei) determinou que: “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Tal dispositivo legal é de fundamental importância, uma vez que o controle de constitucionalidade de leis se dá no Brasil tão somente no âmbito do Poder Judiciário, seja por meio do controle difuso, seja por meio do controle concentrado.

Não cabe assim a um órgão do Poder Executivo, tais quais os órgãos de revisão de lançamento tributário, fazer o controle de constitucionalidade de uma lei.

A impossibilidade de afastamento de lei sob fundamento de inconstitucionalidade constava expressamente nos Regimentos Internos do CARF. A título de ilustração, o Regimento Interno, instituído pela Portaria MF n. 343/15, que vigorou entre 2015 a 2023 estabelecia em seu artigo 62 que: “fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Nessa linha, inclusive dispõe a Súmula CARF n. 2 no sentido de que: “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Ocorre que tal tradicional afastamento de aplicação de lei sofreu uma ampliação com a publicação do atual Regimento Interno do CARF em dezembro de 2023, por meio da Portaria MF n. 1.364/23.

Segundo o artigo 98 do atual Regimento Interno do CARF: “fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

Assim, diferentemente do artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72 e do artigo 62 do antigo RICARF, foi suprimida a expressão “sob fundamento de inconstitucionalidade” no artigo que cuida do mesmo tema no atual RICARF, isto é, o artigo 98.

Em que pese tal alteração normativa específica possa ter decorrido de um esquecimento, julgo fundamental que o artigo 98 do atual RICARF seja revisto, de modo a abranger a expressão “sob fundamento de inconstitucionalidade”, sob pena de desvirtuamento da própria função do CARF.

Ao tratar sobre a função e os principais aspectos do processo administrativo em sentido lato, Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que o processo administrativo é meio de garantia dos administrados ante as prerrogativas públicas¹.

Desse modo, o referido autor aponta que o processo administrativo possui as seguintes finalidades: (i) resguardar os direitos dos administrados frente ao poder estatal, garantindo a possibilidade de que o administrado seja ouvido antes do proferimento da decisão que o afeta; e (ii) permitir uma atuação administrativa mais bem fundamentada e responsável, uma vez que a Administração tomará as suas decisões com base também em informações trazidas pelos administrados².

Embora o processo administrativo tenha sido objeto de diversas leis esparsas nos âmbitos de cada um dos entes federados, merece realce a edição da Lei n. 9.784/99, que teve por finalidade consolidar e regular o processo administrativo na seara federal.

¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 428.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. pp. 439-440.

O intento da referida lei se mostra expresso em seu artigo 1º, que dispõe que se trata de norma de proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração³.

Merece destaque ainda o artigo 53 da Lei n. 9.784/99, que estabelece que a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, de modo que o controle da legalidade dos atos administrativos é característica fundamental de qualquer processo administrativo.

De igual modo, o artigo 56 da Lei n. 9.784/99 dispõe que das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito, o que demonstra, mais uma vez, que a análise da legalidade é a razão de ser do processo administrativo.

Com relação especificamente ao processo administrativo tributário, vale notar que ele tem por objetivo garantir a lisura dos lançamentos tributários, bem como garantir que a autoridade fiscal tenha ciência de todos os elementos de fato que auxiliam na determinação de todos os critérios da regra de matriz de incidência tributária.

Ao avaliar a importância do processo administrativo tributário, Fábio Fanucchi asseverava que o processo administrativo tributário evita que cheguem ao Poder Judiciário diversos casos que poderiam ser resolvidos entre as partes, exonerando total ou parcialmente o crédito tributário, quer seja em virtude da existência de defeitos insanáveis no lançamento tributário, quer seja em razão de diferenças de interpretação acerca da legislação tributária⁴.

Ainda tecendo vantagens sobre o processo administrativo tributário, Fábio Fanucchi cita as seguintes características: (i) especialização técnica dos julgadores; (ii) independência dos julgadores em relação aos agentes fiscais que procederam ao lançamento; (iii) livre convencimento dos julgadores; (iv) duplo grau de “jurisdição” com mais de uma instância administrativa; e (v) oportunidade para prévia discussão da matéria e formação de provas, que podem inclusive vir a ser aproveitadas em futuro litígio judicial⁵.

Outra característica fundamental do processo administrativo tributário é que ele se distancia do culto ao formalismo, tão presente no processo judicial⁶. Geraldo Ataliba destaca que o informalismo presente no processo administrativo tem por objetivo a realização do direito material, isto é, o que interessa é a aplicação da lei, de modo que o contribuinte deve ter o direito de se defender da maneira mais ampla e irrestrita, sem nenhum tipo de cerceamento⁷.

Ao ampliar o disposto no artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72 e permitir que um decreto não possa ser afastado, ainda que seja manifestamente ilegal, o atual Regimento do CARF parte do pressuposto de infalibilidade presidencial e contraria a lógica de controle de legalidade dos atos administrativos pelo próprio Poder Executivo.

³ Lei n. 9.784/99: “Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”.

⁴ FANUCCHI, Fábio. *Processo Administrativo Tributário*. In: PRADE, Péricles Luiz M. CARVALHO, Célio B. de. *Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 40-41.

⁵ FANUCCHI, Fábio. *Processo Administrativo Tributário*. In: PRADE, Péricles Luiz M. CARVALHO, Célio B. de. *Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 40-41.

⁶ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Princípios de Procedimento Tributário*. In: PRADE, Péricles Luiz M. CARVALHO, Célio B. de. *Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 33-34.

Se o artigo 98 do atual Regimento Interno do CARF passar a ser interpretado de forma literal, as vantagens anteriormente elencadas relacionadas com o processo administrativo fiscal acabam por ser em grande parte neutralizadas, o que acarretará um aumento da judicialização dos processos tributários em casos que poderiam ser muito mais facilmente resolvidos administrativamente.

Em complemento às considerações aqui trazidas até então, tive a oportunidade de atuar durante seis anos como conselheiro julgador do Conselho Municipal de Tributos da cidade de São Paulo.

Diferentemente do processo administrativo tributário federal, o Poder Legislativo municipal paulistano deliberou e votou a Lei n. 14.107/05, que prevê no parágrafo único de seu artigo 53 que: “não compete ao Conselho Municipal de Tributos afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade”.

Dessa forma, houve deliberação e aprovação pelos representantes políticos dos cidadãos paulistanos de que não é possível afastar a aplicação da legislação tributária (termo que inclui atos infralegais dos mais diversos) sob fundamento de ilegalidade (além do já tradicional fundamento de inconstitucionalidade).

Tal dispositivo legal foi reafirmado no atual Regimento Interno do Conselho Municipal de Tributos, instituído pela Portaria SF n. 213/21, sendo que o artigo 7º do referido regimento interno estabelece que não compete ao Conselho Municipal de Tributos: “afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade”.

Ademais, tanto a Lei n. 14.107/05 quanto o Regimento Interno do Conselho Municipal de Tributos dispõem que “cabe pedido de reforma, dirigido ao Presidente do Conselho, em face de decisão contrária à Fazenda Municipal, proferida em recurso ordinário, que afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade”.

Ainda que eu particularmente entenda que a instituição de um dispositivo legal vedando o afastamento da aplicação da legislação tributária por ilegalidade possa tornar extremamente ineficiente o processo administrativo tributário enquanto meio de solução de controvérsias tributárias, no caso do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, tal disposição veio por lei, ou seja, por meio do Poder Legislativo, o que é muito mais legítimo do que uma ampliação das vedações de afastamento de Decreto por ato do Ministério da Fazenda.

Diante de todo o exposto, entendo que a vedação constante no artigo 98 do atual RICARF deve ser alterada para que seja especificada que tal vedação somente alcança o afastamento sob fundamento de inconstitucionalidade, sob pena de estarmos ampliando no âmbito do Poder Executivo o alcance da vedação prevista no artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72 e tornando menos eficiente o processo administrativo tributário.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, o meu voto é no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário exonerando o IRPJ relativo às despesas de royalties pagos a sócios.

Assinado Digitalmente

Alexandre Evaristo Pinto

Conselheiro Lucas Issa Halah.

Divergi do voto do relator por razões que já acompanhei por ocasião da prolação do Acórdão 1201-006.308, de 08/04/2024, bem representadas neste Acórdão na Declaração de Voto do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Trago, adicionalmente, algumas considerações para elucidar minha divergência acerca da distinção entre serviços técnicos e de assistência técnica encampada pelo Relator em seu item 4.

Pesquisando a literatura acerca do tema, verificamos que parcela da Doutrina nacional distingue ambos, com amparo na Doutrina internacional, sem deixar de reconhecer a confusão gerada pela legislação⁸.

Segundo essa corrente, na prestação de *serviços técnicos* o profissional seria remunerado para prestar o serviço, mas não para ensinar o tomador do serviço a realizar a tarefa (ex: para consertar uma máquina). Nos serviços técnicos, o tomador pode aprender algo assistindo ao trabalho do prestador, mas *não é objeto do contrato essa transferência de saber*, e o tomador não receberá autorização para explorar patentes e segredos do negócio, de maneira que precisará contratar novamente o prestador se precisar que o mesmo serviço seja realizado novamente.

Por sua vez, a *assistência técnica pressupõe a transferência de tecnologia*, implicando o fornecimento de algum *know-how*, ou seja, implica que o prestador ensine algum método ou sistema, contribuindo com a capacitação dos técnicos do tomador de serviços, sem, contudo, implicar a outorga de uma licença propriamente dita.

Reconhece-se ser comum a celebração de contratos mistos, em que o contratado realiza o serviço técnico e contribui de alguma forma com a capacitação dos tomadores, de maneira que a assistência técnica se efetive juntamente com a prestação de serviços técnicos, por não bastar a revelação de “segredos de negócio”, sendo necessário algum ensinamento prático, o aprendizado prático junto aos técnicos do prestador do serviço que o executam.

Por sua vez, a regulamentação técnica do tema pelo INPI trata os “serviços técnicos” e de “assistência técnica” sob terminologias também causadoras de confusão⁹, apontadas como a provável origem da previsão ampla contida no art. 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 equiparando a tributação das remessas feitas ao exterior a título de prestação de serviços técnicos assim como de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante¹⁰,

⁸ LEONARDOS. Gabriel Francos. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 95 e 96.

⁹ LEONARDOS. Gabriel Francos. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 96.

¹⁰ “Art. 6º O imposto de 25% de que trata o artigo 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e

equiparação também verificada em determinados protocolos de tratados destinados a evitar a dupla tributação ao versarem sobre o artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE.

Há, contudo, na Doutrina pátria quem não vislumbre essa distinção entre assistência técnica e serviços técnicos, chamando de “*licença de know-how*” o contrato pelo qual se ministram informações “secretas” (fornecimento dos meios) e contrato de assistência técnica o contrato pelo qual se busca um fazer com vinculação a um resultado predeterminado (obrigação de resultado). Haveria, assim, na assistência técnica a simples prestação de serviço, sem nota distintiva com relação à prestação dos serviços técnicos. É a posição de Fran Martins analisada de maneira bastante didática na obra de Denis Borges Barbosa¹¹.

Bulhões Pedreira não parece divergir quanto à existência de certa confusão conceitual entre serviços técnicos e assistência técnica, decorrente da ampla acepção da palavra “serviço”, colocando-a na origem da interpretação das autoridades fiscais pela qual serviços de engenharia prestados no exterior deveriam ser tributados como prestação de *assistência técnica*.¹²

Denis Borges Barbosa também conclui ser a jurisprudência administrativa e judicial da época confusa, não definido de maneira distintiva serviços técnicos e assistência técnica.

A confusão não parece completamente sanada pela legislação mais recente. Nesse sentido, muito embora a Lei nº 10.168/00 tenha delimitado como contratos que implicam a transferência de tecnologia os contratos de “relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.”¹³ (g.n.), sofreu alterações em 2001 para prever que a CIDE Royalties incidisse também sobre as remessas por remuneração de serviços técnicos.

Vejamos o parágrafo 2º do artigo 2º:

“§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)”

Verificamos, portanto, esforço legislativo para atribuir os mesmos efeitos a ambos os conceitos, seja na legislação que trata da CIDE Royalties, seja nos tratados internacionais e seus

recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada.”

¹¹ BARBOSA. Denis Borges, Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia. São Paulo: RT. 1984. p.51.

¹² BARBOSA. Denis Borges, Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia. São Paulo: RT. 1984. p.50.

¹³ Lei nº 10.168/00, art. 2º, § 1º.

respectivos protocolos relativos ao artigo 12. Ao mesmo tempo, contudo, identificamos no próprio, § 1º do artigo 2º Lei nº 10.168/00 a delimitação de que *os contratos de assistência técnica implicam a transferência de tecnologia*.

O Recorrente defende que os serviços contratados não seriam *assistência técnica*, pois não implicariam a transferência de algum nível de tecnologia.

O voto do Relator concordou com existência de distinção entre serviços técnicos e de assistência técnica, mas entendeu a remuneração em questão indedutível pois decorrente de contratos que entende subsumíveis à categoria “assistência técnica”. O relator entendeu que muito embora os contratos em questão não envolvessem a transferência de tecnologia, estariam associados a contratos que pressupõem que a tecnologia contida no objeto do negócio é secreta à concessionária, o que torna necessário um acompanhamento técnico permanente da cedente, de maneira que a remuneração seria por “assistência técnica”, ainda que não haja transferência de tecnologia.

Verifica-se que o Relator encampou a nota distintiva *do caráter permanente* dos serviços contratados, prevista pela Instrução Normativa nº 1.455/2014, para caracterizá-los como serviços de assistência técnica, e expressamente afastou a nota distintiva defendida pelo Patrono e prevista pelo § 1º do artigo 2º Lei nº 10.168/00 ao asseverar que “*não assiste razão ao recorrente quando exige a ocorrência de transferência de tecnologia para que a assistência técnica seja caracterizada*”.

Instrução Normativa nº 1.455/2014:

"Art. 17.

(...)

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a *assessoria permanente* prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido".

Em que pesem as bem estruturadas razões do relator, podemos constatar que a distinção calcada no *caráter permanente* ou pontual da atuação, prevista pela Instrução Normativa não encontra amparo direto em qualquer distinção legal, e ainda destoa tanto da corrente que não vislumbra distinção entre serviços técnicos e de assistência técnica, quanto

daquela que os distingue vislumbrando nestes últimos a existência da transferência de tecnologia por envolver a cessão de um *know how*.

A distinção trazida pela Instrução Normativa, além disso também contraria a previsão legal do § 1º do artigo 2º Lei nº 10.168/00, seja por eleger elemento distintivo novo e diverso, seja por prescindir da nota diferenciadora eleita pela lei (a transferência de tecnologia).

Por fim, penso, divergindo do relator, que o caráter *permanente* de uma contratação de serviços técnicos não permite sua transmutação em serviços de assistência técnica, vale dizer, o caráter pontual ou permanente da contratação não é nota distintiva da natureza dos serviços contratados.

Aplicando o direito aos fatos, analisando o contrato em análise, de fls. 104, não verificamos indícios de que a contratação envolva a transferência de algum *saber*, do contratado ao contratante, razão pela qual não se configura a transferência de tecnologia que caracteriza a contratação e assistência técnica.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah