



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

Processo n° 19515.722545/2013-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.200 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DIVERSOS
Recorrente SAP BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. O fato gerador do imposto de renda ocorre no último dia do período de apuração, isto é, no último dia do ano-calendário.

IRPJ. DEDUTIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. São consideradas indedutíveis para fins fiscais as despesas cuja comprovação não esteja suportada em documentação hábil e idônea.

IRPJ. DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO. SÓCIO. Não são dedutíveis para fins fiscais os pagamentos de royalties realizados a pessoa física ou jurídica, vinculadas societariamente a fonte pagadora.

IRPJ DEDUTIBILIDADE. As despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, de pessoa jurídica sediada no Brasil com sua controladora no exterior somente serão dedutíveis a empresa deverá obedecer todos os requisitos previstos na legislação.

MULTA DE OFÍCIO. Não cabe ao CARF se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula n° 02 do CARF).

JUROS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro,

que dava provimento parcial para afastar a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, e os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que davam provimento parcial em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Cuida-se de glosa de despesas relativas a pagamentos de royalties decorrentes de licença de uso e de distribuição de software, sendo lavrados autos de infrações de IRPJ e CSLL no montante de R\$ 364.277.065,87 e R\$ 131.139.743,72, respectivamente. referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1195/1207), em procedimento de fiscalização foi constatado que a maior parte dessas remessas se referem a pagamento de licença de direito de uso e distribuição de programas de computador, “software”, efetuado à matriz. Os pagamentos residuais tratam-se de pagamento de serviços de consultoria e treinamentos efetuadas à matriz, bem como as demais subsidiárias do grupo econômico e terceiros.

Nos anos fiscalizados, 2008 e 2009 a empresa realizou as seguintes remessas, de acordo com as informações disponibilizadas pela empresa às fl. 973 a 1003, a saber:

ANO	NATUREZA DA REMESSA	BENEFICIÁRIO	VALOR (R\$)
2008	Consultoria/Treinamento	SAP AG	17.388.002,28
2008	Juros sobre Capital Próprio	SAP AG	9.323.002,46
2008	Licenciamento de Software	SAP AG	303.344.706,66
2008	Consultoria/Treinamento	outras SAP	40.461.374,01
2008	Consultoria/Treinamento	terceiros	7.813.410,03
			378.330.495,44

ANO	NATUREZA DA REMESSA	BENEFICIÁRIO	VALOR (R\$)
2009	Consultoria/Treinamento	SAP AG	18.802.116,24
2009	Licenciamento de Software	SAP AG	241.424.949,47
2009	Consultoria/Treinamento	outras SAP	31.428.767,77
2009	Mercadorias	terceiros	783.530,88
2009	Consultoria/Treinamento	terceiros	16.126.328,26
			308.565.692,62

Os pagamentos efetuados aos beneficiários foram classificados em seis diferentes tipos, conforme a natureza da contraprestação e o destinatário, como demonstra o quadro abaixo:

- Pagamento tipo 1: Pagamentos pela licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG.
- Pagamento tipo 2: Pagamentos por serviços técnicos prestados pela matriz alemã, SAP AG.
- Pagamento tipo 3: Pagamentos por serviços técnicos prestados por subsidiárias do próprio grupo econômico, domiciliadas no exterior.
- Pagamento tipo 4: Pagamentos por serviços técnicos prestados por empresas estrangeiras não pertencentes ao grupo econômico.
- Pagamento tipo 5: Pagamentos de juros sobre o capital próprio à matriz alemã, SAP AG.
- Pagamento tipo 6: Pagamentos de compras de mercadorias.

A fiscalização entendeu que os pagamento tipo 1 a 4, objeto desses autos, são considerados como despesas indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, por não atender os requisitos legais.

O contribuinte apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/JFA, mantendo-se os lançamentos fiscais em sua integralidade (fls. 1523/1532).

Contra esta decisão, foi interposto Recurso Voluntário (fls. 1540/1605), alegando que: (i) a decadência dos créditos tributários referentes ao período entre janeiro a novembro de 2008; (ii) a dedutibilidade dos pagamentos pelo licenciamento de software - (levantamento 5 do AIIM); (iii) a dedutibilidade das remessas ao exterior como pagamento pela prestação de serviços puros (levantamento 6 a 8 do AIIM); (iv) a improcedência da multa e os juros aplicados; (v) a ilegalidade da aplicação do juros selic; e (vi) ilegalidade da aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Ao final, requer seja acolhido e julgado procedente o Recurso Voluntário e cancelada integralmente a exigência fiscal (principal, multa e juros).

Por fim, a PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário às fl. 1609/1633.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Sustenta a contribuinte que o lançamento relativo ao período de janeiro a novembro de 2008 estaria decaído, visto que tomou ciência da lavratura do auto de infração somente em 25/11/2013 (fl. 1.228). Alega que como se trata de tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

Desse modo, como se trata de IRPJ e CSLL impostos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem decadencial tem início quando da ocorrência do fato gerador, sendo que, após 5 anos, o direito do Fisco encontra-se decaído.

Entendo não merecer guarida este argumento da Recorrente.

Não há como considerar as estimativas mensais como fato gerador do imposto de renda, como faz crer a contribuinte. Tendo ela adotado a opção pela apuração anual do imposto, o fato gerador do imposto ocorre no último dia do exercício, isto é, em 31/12/2008.

Inclusive é este o entendimento pactuado por este Colegiado, conforme precedente da lavra do Ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha, vejamos a seguir:

DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO ANUAL. Para IRPJ e CSLL apurados e lançados com base nas regras do lucro real anual, o fato gerador tributário ocorre no último dia do período de apuração, coincidente com o último dia do ano-calendário. Diante disso, no caso concreto, se torna irrelevante a discussão sobre a aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN, para a contagem do prazo decadencial visto que, em ambas as hipóteses, a conclusão é pela inoccorrência da decadência. [...]” (CARF. Acórdão nº 1302-001.386 Rel. Waldir Veiga Rocha, Julgado em 6.05.2014) (grifos adicionados)

Diante o exposto, não há que se falar em decadência dos impostos em questão.

**DA DEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS LICENCIADOS DE SOFTWARE
(LEVANTAMENTO ITEM 5 CONSTANTE DO AIIM)**

A fiscalização entendeu que as despesas relativas aos pagamentos de licença de uso e distribuição de software efetuados a matriz são indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, conforme o art. 71 da Lei 4506/1964, classificando-os no inciso “d” relativos royalties pagos a sócio, bem como na alínea 2 do inciso “a” relativos a royalties pelo uso de tecnologia patentada em processo de fabricação e desenvolvimento de software pelo uso da marca SAP pagos a matriz estrangeira. Ambos os dispositivos replicados no art. 353, I, alínea "b" do RIR. Vejamos:

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;

e) 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.

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;

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;

Ressaltou que a indedutibilidade decorre da presunção legal de que as despesas referentes a pagamentos de direitos, aluguéis, serviços técnicos aos próprios sócios ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa.

Diante disso, a contribuinte refuta a Fiscalização baseada em duas fundamentações principais, quais sejam:

i) a natureza jurídica do contrato é de distribuição, no Brasil, do software desenvolvido, licenciado e/ou de propriedade da SAP AG, sendo que os valores remetidos à matriz estrangeira referem-se a direitos autorais.

ii) o art. 353 RIR extrapolou o alcance do art. 71 § único, alínea “d” da Lei 4.506/64, uma vez que a lei menciona apenas à expressão “sócio”, estendendo a indedutibilidade de pagamentos a sócio pessoas jurídicas.

Quanto ao primeiro fundamento, a Recorrente entende que não se trata de royalties, pois alega que não existe o licenciamento clássico de marcas, que permite o fabricante opor marca de terceiro ao produto que fabrica e que a licença lhe foi concedida a título não-oneroso para que a distribuição de software pela SAP AG à contribuinte ocorresse de forma a preservar a segurança jurídica. E caso ensejasse a cobrança de royalties, o INPI não poderia ter negado a sua averbação, como o fez no caso concreto. Ao revés, o INPI teria então a obrigatoriedade de registrá-lo ou averbá-lo.

Pois bem, no Brasil os royalties são definidos na Lei nº 4.506/64 como rendimento de qualquer espécie relativos do uso, fruição e exploração de direitos, segundo a redação do art. 22 abaixo transcrito:

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

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

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties".

No âmbito doutrinário admite-se ser royalties a remuneração decorrente da exploração de quaisquer direitos, ainda que não estejam especificadamente elencados no art. 22 supra. Este é o entendimento de José Luiz Bulhões Pedreira, conforme excerto de sua obra:

A expressão royalties é usualmente empregada para determinar a retribuição pela exploração dos direitos enumerados pela Lei nº 4.506 (...). A lei fiscal usa a mesma expressão para designar a retribuição pelo uso ou exploração de qualquer direito. A enumeração legal é exemplificativa e não taxativa.

Desse modo, deve ser afastado o argumento de que somente os pagamentos relativos ao uso de propriedade de patentes e semelhantes é que se submeteriam as regras limitativas de dedução de despesas com royalties.

Assim, com base na legislação mencionada, bem como na análise documental apresentada pela contribuinte, não resta dúvida de que os valores remetidos a matriz estrangeira possuem natureza jurídica de royalties.

Conforme visto, o art. 71, parágrafo único, alínea "d" da Lei nº 4.506/64, diz que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

Por sua vez, o art. 353, I do RIR/99 dispõe que não são igualmente dedutíveis os pagamentos de royalties, cujo beneficiário seja um sócio (pessoa física ou jurídica) da entidade pagadora.

Dessa maneira, entende-se que a controvérsia reside no fato de que o RIR/99 estaria extrapolando a Lei, pois naquela há uma vedação à dedutibilidade aos pagamentos a sócio pessoa jurídica enquanto neste a vedação se restringe às pessoas físicas ou jurídicas.

No entanto, entendo que não cabe fazer o uso da interpretação restritiva, em sede de processo administrativo, para afastar a aplicabilidade da norma presente no ordenamento jurídico.

Nesse mesmo sentido, este Colegiado já se manifestou quanto a restrição à dedução dessa despesa de royalties aos pagamentos a esse título realizados a pessoa jurídica sócia da entidade pagadora, a saber:

IRPJ.DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. São consideradas indedutíveis, para fins fiscais, as despesas cuja comprovação não esteja apoiada em documentação hábil e idônea.

ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO. SÓCIO PESSOA JURÍDICA. É indedutível o pagamento de royalties pelo uso de marca feito A pessoa física ou jurídica, vinculada societariamente A fonte pagadora. (1a Seção - 3a Câmara - 1a Turma Ordinária, Acórdão 1301000.817, Rel. Guilherme Pollastri Gomes da Silva . Julgado em 02 de fevereiro e 2012)

Veja-se também:

INDEDUTIBILIDADE - Os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que atendam as normas gerais de necessidade, usualidade e normalidade são dedutíveis, exceto se pagos por filial no Brasil em benefício de sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Quaisquer outros royalties, se pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis.”(CSRF. Acórdão nº 9101-001.908. 1T. Rel. Valmir Sandri. Julgado em 13 de maio de 2014)

Mantenho, portanto, a decisão da DRJ neste ponto, devendo ser mantida a autuação no que tange à indedutibilidade de despesas relativas aos pagamentos realizados pela contribuinte à matriz estrangeira para fins de base de cálculo de IRPJ e CSLL.

DA DEDUTIBILIDADE DAS REMESSAS AO EXTERIOR PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (LEVANTAMENTOS 6 A 8 DO AIIM)

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal à fl. 1196, além da matriz, também são beneficiárias das remessas realizadas pela Recorrente, diversas outras subsidiárias pertencentes ao grupo e, em menor escala, empresas terceiras, isto é, sem vínculo com o grupo econômico.

Infere-se que a maior parte de tais remessas se tratam de pagamentos de serviços de consultoria e treinamento efetuados tanto à matriz, quando a outras subsidiárias do grupo econômico e também a terceiras empresas.

Ainda, de acordo com o referido Termo às fls. 1204 a 1206, as autoridades fiscais enquadraram tais pagamentos como serviços técnicos – assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, prestados pela matriz, bem como por outras domiciliadas no exterior, sendo subsidiárias pertencentes aos grupo econômico e empresas terceiras.

A Fiscalização constatou que os serviços previstos nesses contratos (docs nºs 5 e 6 da Impugnação) são relativos à: serviços de RH, suporte, operacional e de gestão, consultoria, marketing, suporte de produto, desenvolvimento, pesquisa, treinamento, etc.

Baseado nisso, a autuação fiscal foi enquadrada nas seguintes hipóteses de indedutibilidade de despesa:

i) os contratos celebrados não foram registrados no Banco Central (art. 52, alínea "a" da Lei 4.506/64 c/c art. 354, inciso I do RIR/99);

ii) o sujeito passivo não comprovou a efetiva prestação do serviço (art. 52, alínea "b" da Lei 4.506/64 c/c art. 354, inciso II do RIR/99);

iii) as despesas excederam o prazo legal para serem deduzidas, isto é, após os 5 anos do funcionamento da empresa. (art. 12, § 3º, da Lei nº 4.131/62 c/c art. 354, §1º do RIR/99);

iv) tratam-se de pagamentos de serviços técnicos realizado por sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior, que mantém, diretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

A fiscalização entendeu ainda que tais despesas não são necessárias aos meios de produção da empresa, reforçando a indedutibilidade destas, o que caracteriza, em última instância, uma distribuição disfarçada de lucro.

Face a isso, a contribuinte repisou os argumentos exarados em sua Impugnação, alegando, em sede recursal, que:

i) Os serviços descritos nos contratos mencionados não se confundem com 'serviços técnicos e de assistência técnica' ou 'serviços de assistência administrativa e

semelhantes' à medida que tais serviços implicam necessariamente na transferência de tecnologia, o que não ocorre no caso concreto;

ii) INPI se negou a registrar os contratos em referência, pois não caracterizam transferência de tecnologia, nos termos do art. 211 da Lei 9.279/96 e não atenderam aos parâmetros do art. 11 da Lei 9.609/98, restando evidente que tais serviços não podem ser considerados como serviços técnicos, de assistência técnica, ou como serviços de assistência administrativa e semelhantes, mas sim como serviços puros, cuja dedutibilidade deve ser reconhecida, de acordo com o art. 299 do RIR/99.

Verifica-se, portanto, que o entrave circunda na questão da necessidade da transferência da tecnologia para a caracterização dos serviços prestados pela Recorrente em "serviços técnicos de assistência administrativa", nos termos da legislação apontada pela autoridade autuante.

A Recorrente alega que somente estaria sujeita ao quanto descrito no art. 354 do RIR/99 e, por conseguinte, aos limites e condições de dedutibilidade previstas no art. 355 do referido regulamento, caso existisse a efetiva transferência de tecnologia. Como não há esta transferência, conforme já externado pelo INPI, dispensaria o registro no Banco Central. Assim, a contribuinte apenas estaria sujeita as regras de dedutibilidade geral previstas no art. 299 do RIR/99.

Nesse ponto, cumpre-se tecer breves considerações a respeito da dedutibilidade de despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes para fins de IRPJ e CSLL.

Primeiramente, convém deixar claro que a dedutibilidade de tais despesas está inserida no tema maior da dedutibilidade de despesas em geral e somente serão dedutíveis caso atendam de antemão os requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, a saber:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Além de atender a estas condições, tem-se que a despesa deve ser incorrida, o que pressupõe que sejam atendidos os requisitos de existência, certeza e liquidez. Em outros dizeres, a despesa incorrida apresenta tais requisitos na medida em que é exigível, determinada ou determinável e configura-se como a decorrência de uma prestação.

Feita essa observação geral, vamos analisar as regras específicas do tema.

O artigo 352 do RIR/99 replica a cláusula geral de dedutibilidade, para dizer que a “*dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento*”. Infere-se que na hipótese das despesas serem necessárias essas, inicialmente, seriam dedutíveis.

Já o artigo 353 do mesmo RIR/99 relaciona as despesas com royalties que são indedutíveis. Verifica-se que não podem ser deduzidas do lucro real, de acordo com o inciso I, os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

Adiante no inciso III verifica-se outra proibição de dedução específica, consistente no seguinte tipo de royalties:

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;

No entanto, o parágrafo único desse artigo 353, possibilita a dedução, caso sejam cumpridos os seguintes requisitos:

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).

Dessa forma, para que as despesas com royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, pagos à controladora, direta ou indireta, com sede no exterior sejam dedutíveis, necessária será a averbação do contrato no INPI.

Além disso, conforme o inciso V, para que as despesas sejam dedutíveis, estas devem ter seus contratos registrados no Banco Central, bem como não devem exceder os limites de remuneração fixados pelo Ministro da Fazenda, conforme cada grupo de atividades ou produto.

Por sua vez, o artigo 354 do RIR versa sobre as despesas com assistência técnica, científica ou administrativa. Confira-se:

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 percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos.

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

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas

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.

Novamente, as referidas despesas deverão ser efetivas, operacionais e necessárias para serem dedutíveis. Todavia, a par dessa exigência, constam ainda outras regras para a dedutibilidade, como a necessidade de registro do contrato no Banco Central, quando o beneficiário do pagamento for pessoa domiciliada no exterior.

Por fim, o artigo 355 estabelece os limites e as condições de dedutibilidade e caso tais requisitos não forem atendidos resultará na impossibilidade da dedutibilidade das despesas no cálculo do lucro real para fins IRPJ e CSLL.

Art.355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo,

considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Conclui-se que para que as despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, de pessoa jurídica sediada no Brasil com sua controladora no exterior, sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a empresa deverá obedecer todos os requisitos previstos na legislação.

Diante do exposto, verifica-se que a Recorrente não cumpriu com requisitos necessários a dedutibilidade da despesa, conforme apontou a autoridade autuante. Além dos registros no INPI e Banco Central, também se faz imperioso, a demonstração da efetiva prestação do serviço, o caráter de necessidade aos meios de produção da empresa, bem como o prazo de 5 anos para o funcionamento da empresa.

Entendo que o art. 354 é claro em trazer a necessidade do registro no Banco Central, ainda que, os contratos não envolvam transferência de tecnologia. Este entendimento é corroborado pelo art. 1º da Circular 2.816/98 do BACEN.

Nesse ponto transcrevo o entendimento da DRJ às fls. 1529/1530:

As condições legais que autorizam a atual dedução de importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, regulamentados pelos artigos 352 a 355 do RIR/1999, permitem concluir que a política cambial e tributária procura restringir remessas de tais naturezas quando as partes são relacionadas, indicando que, nestas situações, a não dedutibilidade dessas despesas é a regra, somente ultrapassada pela via da exceção, quando atendidos determinados limites e requisitos, dentre os quais, o registro no Bacen e a averbação no INPI dos respectivos contratos

Portanto, se os contratos de serviços técnicos prestados por controladora no exterior não forem passíveis de registro no Bacen e de averbação no INPI, o tomador dos serviços no País não estará autorizado a deduzir os respectivos pagamentos da base de cálculo do IRPJ, na medida que a essa modalidade de despesa, além da

necessária observação dos requisitos gerais de dedutibilidade discriminados no art. 299, ainda são impostas as regras específicas dos artigos 352 a 355 do RIR/1999.

Dessa forma, o registro no Banco Central independe do contrato envolver a transferência de tecnologia, de forma que qualquer serviço técnico e assemelhados depende desse requisito para que a despesa seja classificada como dedutível para fins fiscais.

Resta demonstrado que a contribuinte não preenche os requisitos necessários para que as despesas frutos de seus contratos fossem dedutíveis para fins de IPRJ e CSLL.

Portanto, mantenho a decisão da DRJ, persistindo o entendimento da autuação fiscal no que tange a indedutibilidade dessas despesas para fins de base de cálculo de IRPJ e CSLL.

DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA

A contribuinte entende que não faz jus à multa de 75% sobre o crédito tributário, pois agiu em conformidade com legislação societária e fiscal, não sendo esta razoável e proporcional.

Tais alegações não merecem guarida, uma vez que a autoridade autuante observou a legislação de regência para imposição das penalidades, nos moldes do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Ademais, não cabe a este Colegiado se manifestar sobre inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula nº 02 do CARF), tal qual foi alegado pela contribuinte.

DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SELIC SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sobre a aplicação dos juros SELIC sobre o crédito tributário, já foi sumulada por este colegiado, a saber:

Súmula CARF nº4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros oratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC não persiste.

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A contribuinte pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme fl. 1596/1597.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária (...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "sobre os débitos a que se refere este artigo". Por seu turno, o *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Julgo, por conseguinte, procedente o pedido da contribuinte no que se refere à não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário em relação a esta questão.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial a fim de afastar a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício. Mantendo-se, portanto, os lançamentos fiscais quanto a indedutibilidade das despesas em discussão nos presentes autos, bem como a multa e os juros SELIC aplicados sobre o crédito tributário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo.

Em que pese os argumentos do ilustre relator, divirjo do seu voto quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

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

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

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, a multa de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

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

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

(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão n° 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão n° 9101-00.539, Sessão de 11/03/2010)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.