



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

Processo n° 19515.722545/2013-21
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-002.557 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria IRPJ - Outras receitas/despesas - Outros
Embargante SAP BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa:

EMBARGOS. OBSCURIDADE E OMISSÃO. Embargos acolhidos para sanar a omissão quanto a parte dos argumentos apresentados em sede recursal pela contribuinte, que a decisão deixou de apreciar, bem como para sanar a obscuridade entre a decisão e seus fundamentos nos pontos levantados pela Embargante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos acolher os embargos para sanar o vício apontado e, no mérito, negar-lhes provimento

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

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 económico, domiciliadas no exterior.
- Pagamento tipo 4: Pagamentos por serviços técnicos prestados por empresas estrangeiras não pertencentes ao grupo económico.
- 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.

Contra decisão, a contribuinte interpôs embargos de declaração (fl. 1663) para que sejam sanadas omissões e obscuridades no acórdão proferido por este colegiado.

Em despacho às fls. 1679/1688 os embargos foram admitidos em parte com amparo nas disposições do artigo 65, do Anexo II, do Regimento Interno (Portaria MF nº 343/2015).

É o relatório. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Primeiramente, impende destacar que os embargos de declaração são cabíveis quando for constatada obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus

fundamentos, ou caso seja omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, nos termos do artigo 65, do Anexo II, do Regimento Interno.

Os embargos de declaração são tempestivos, portanto, deles conheço.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise dos argumentos aduzidos pelo Embargante, nos seguintes pontos admitidos:

1. Com referência aos pagamentos à SAP AG pelo licenciamento de software (levantamento 5 do Auto de Infração)

1.1. Omissão acerca dos argumentos dos itens 88 a 104 do recurso voluntário.

A Embargante alega que houve omissão no que tange a análise da acerca dos argumentos dos itens 88 a 104 do Recurso Voluntário, conforme excertos a seguir:

3. Na tentativa de refutar as alegações trazidas no Recurso Voluntário quanto à diferenciação existente entre as figuras dos *royalties* e direitos autorais, o V. Acórdão embargado se valeu da citação ao artigo 22 da Lei 4.506/1964 para (supostamente) fundamentar sua conclusão sobre o fato de que os pagamentos feitos ao exterior pela Embargante se enquadram como *royalties*.

4. Porém, considerando (i) que o próprio artigo 22 da Lei nº 4.506/64 reconhece, em seu inciso "d", que direitos autorais, quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, não representam *royalties* e (ii) que, no presente caso, a SAP AG é autora e criadora do *software* objeto do CONTRATO firmado entre ela e a Embargante, resta evidente a **omissão** do Acórdão embargado em relação à argumentação exaustivamente exposta ao longo do caso (vide itens 75 a 91 da Impugnação e 88 a 104 do Recurso Voluntário), que indica que a correta aplicação do artigo 22, inciso "d", da Lei 4.506/64 ao caso concreto levará à conclusão diametralmente oposta daquela constante do Acórdão embargado.

Primeiramente cumpre registrar que a fiscalização entendeu que as despesas relativas aos pagamentos de licença de uso e distribuição de matriz são indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, enquadrando-os nas seguintes hipóteses de indedutibilidade:

(i) art. 71 da Lei 4506/64, inciso "d", pois os pagamentos referem-se a *royalties* pagos à sócio.

(ii) art. 71 da Lei 4506/64, alínea 2 do inciso "e", pois se referem a *royalties* pelo uso de tecnologia patentado 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.

Além da fiscalização entender que não se tratam de despesas necessárias aos meios de produção da empresa, com base no art. 299 do RIR/99.

Pois bem, a Recorrente defende que a natureza de tais pagamentos correspondem à direitos autorais, e não *royalties*. Isso porque a SAP AG é autora e criadora do software licenciado, o que descaracterizaria a natureza do pagamento como *royalties*, nos termos do próprio art. 22 da Lei nº 4.506/64, *in verbis*:

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

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

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

No entanto, a fiscalização entendeu que tais pagamentos se tratam de licenças de uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP, o que direcionaria a alínea "c" do artigo supra.

No caso em questão, trata-se de uma licença de uso de marca, a qual independentemente de haver ou não a transferência de tecnologia, não descaracterizaria o conceito de uso, fruição ou exploração de direitos, os quais abarcam o conceito de royalties.

No caso concreto tal licenciamento de uso de marca ocorre no âmbito internacional, compreendendo a empresa alemã e a brasileira, em que conceituação a título de royalties é reforçada pelo art. 12 do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, entre o Brasil e a República Federal da Alemanha. Confira-se

"Art. 12. — (...)

3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa es remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" (g.n.)

Nesse sentido, destaco que a própria OCDE conhece pagamentos de software sendo royalties, conforme comentários do art. 12 de sua convenção-modelo.

Com efeito, diferentemente do posicionamento da Recorrente, entendo que não se trata de uma mera distribuição de software desenvolvido de propriedade da SAP AG à título não oneroso. Isso porque, conforme a análise dos autos, resta evidente que a Recorrente licencia para seus clientes os produtos desenvolvidos pela SAP AG, de sorte que os clientes só adquirem seus produtos por força da marca SAP, mundialmente difundida.

Ademais, ressalto que este Conselho de Contribuintes já enfrentou a matéria de forma extensa em processo idêntico ao presente, tendo como parte a Embargante, conforme ementa a seguir:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001 Ementa:

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

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

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

(CSRF. Acórdão nº 9101-001.908. 1T. Rel. Cons. VALMIR SANDRI. Julgado em 13 de maio de 2014)

Note que nos autos desse processo também foi enfrentada a questão da natureza do pagamento de taxa de licenciamento e comercialização de software, o qual restou enquadrado como royalties, a saber:

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

Ano-calendário: 2001

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

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

Lançamento Procedente."

A autoridade julgadora em primeira instância refutou a citação legal da alínea "d" do artigo 22 da Lei nº 4.506/64, bem como a alegação de que os direitos autorais percebidos pelo autor não são *royalties*. Vejamos o ponto do voto que traz essa passagem, conforme fls 338 a 341 daquele processo, o qual passo a adotar, *in verbis*:

21. A Lei nº 9.609/98 que versa acerca da proteção da propriedade intelectual de programa de computador, em nenhuma passagem define o objeto do pagamento em questão como sendo direito de autor, para fins de tributação do IRPJ.

22. O trecho destacado pelo interessado: "*O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País*" (art. 2º _ Lei nº 9.609/98), apenas ressalta que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é similar ao conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais, jamais determina que o tratamento fiscal deveria ser idêntico. Igual conclusão se chega ao analisar o art. 9º do mesmo diploma legal.

23. Por sua vez a Lei nº 9.179/96 que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, também não define o que venha a ser o termo *royalties*.

24. Em diversas passagens de sua impugnação, o interessado reafirma que o contrato firmado não necessita ser registrado no INPI, porém este fato não torna inquestionável que a remessa efetuada ao exterior não tenha a natureza de *royalties*. Idêntica conclusão se chega ao se ler o teor da Consulta INPI nº 26042 (fl. 274).

25. Prossegue o impugnante, afirmando que a alínea "d" do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 determina que não são *royalties* os direitos autorais percebidos pelo autor. Trancreve-se o texto legal:

(...)

26. Entretanto, a exegese correta é no sentido que os direitos autorais são *royalties*, porém para fins de tributação do imposto de renda da pessoa física, o legislador criou uma exceção, qual seja, os valores pagos ao autor não terão o tratamento de *royalties*. E, de fato esta interpretação só deve se restringir à pessoa física, já que este texto legal consta do RIR/99 artigo 51, no Livro I que trata da Tributação das Pessoas Físicas.

27. O artigo 19, III, da Lei nº 4.506/64, suscitado pelo interessado, - também versa acerca da tributação da pessoa física.

28. Igual entendimento deve ser concedido à IN-SRF nº 252/02, que trata especificamente de imposto de renda retido na fonte e à Lei nº 9.430/96, que versa sobre preço de transferência.

29. Conclui-se do acima exposto, que não há na legislação fiscal do imposto de renda da pessoa jurídica qualquer norma que distingua *royalties* de direito autoral.

30. Por outro lado, o PN-C.57' nº 37/74 definiu o termo *royalty* como sendo: 'qualquer *royalty* ou outra importância paga em retribuição pelo uso ou privilégio de usar **qualquer direito autoral patente**, desenho, processo ou fórmula secreta, marca de fábrica ou propriedade semelhante mas não inclui nenhum *royalty* ou importância paga em retribuição à exploração de uma mina, jazida ou por qualquer outro tipo de extração de recursos naturais (g. n.)

31. Este Parecer trouxe uma definição para o termo *royalty* e não se confronta com as Leis n's 9.609/98 e 9.279/96, já que estes dispositivos *legais não trouxeram definição legal distinta*.

(...)

43. No caso, o contrato de fls. 69/102, previa expressamente na cláusula 7.3.1 que a SAP-AG concederia à SAP-ND "*licença para usar as marcas e marcas de serviços cujo registro foi pedido e/ou registradas e/ou usadas pela SAP-AG juntamente com o Software*"

44. Fica claro que por qualquer que seja o prisma que analisemos a questão a conclusão é idêntica: os pagamentos efetuadas pela empresa autuada decorreram de *royalties*.

Por todo exposto, entendo que as licenças de uso e comercialização de software não se trata de direitos autorais, mas sim de *royalties*.

1.3. Obscuridade/contradição ao aplicar à hipótese dos autos o tratamento dado a *royalties* pelo uso de marca e ao fazê-lo com base no inciso "d" do art. 71 da Lei nº 4.506/64.

Nesse ponto a obscuridade a ser sanada é em relação ao art. 71, § único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64, ao mencionar que em tal artigo abarcaria em sua textualidade as "*pessoas físicas ou jurídicas*".

De fato, a lei não menciona tais termos no que tange a indedutibilidade dos *royalties* da pessoa física ou jurídica, trantando-se de um equívoco textual. Todavia, tal lapso não afetou a conclusão do voto condutor nesse ponto, no sentido da aplicação do art. 71, § da Lei nº 4.506/64, regulamentado pelo art. 353 do Decreto nº 3.000/1999 ao caso concreto.

Ressalta-se que a expressão "sócio" no referido artigo não se restringe apenas as pessoas físicas, como faz crer a Recorrente. Tal conclusão pode ser percebida, conforme o seguinte trecho do acórdão:

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:

(...)

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)

Processo nº 19515.722545/2013-21
Acórdão n.º **1301-002.557**

S1-C3T1
Fl. 1.715

Reforço tal conclusão, destacando que o artigo 1.052 e seguintes do Código Civil se referem à palavra “sócio” sem distinção no que tange o sócio pessoa física e o sócio pessoa jurídica.

Ante todo o exposto, acolho os embargos e, no mérito, nego-lhes provimento, mantendo-se a decisão proferida pro este colegiado no Acórdão nº 1301-002.200.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro