



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727186/2022-15
ACÓRDÃO	3101-004.179 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, a presença dos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e da amplo direito de defesa afastam a hipótese de nulidade do auto de infração.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao artigos 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964, aos §§ 2º e 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 e ao artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002.

CIDE. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de Royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei nº 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de Royalties a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. IRRF. INCLUSÃO. SÚMULA CARF N° 158.

Nos termos da Súmula CARF n° 158, compõe a base de cálculo da CIDE-Remessas o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

CIDE-ROYALTIES. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ISS. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato. A adição do ISS a sua base de cálculo não possui amparo legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a diligência suscitada pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o ISS da base de cálculo da CIDE. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que deu provimento integral ao recurso voluntário. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-019.406, proferido pela 1ª Turma da DRJ09 na sessão de 21 de agosto de 2023, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O presente processo versa sobre auto de infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), cujo crédito constituído tem como fundamento o fato de que a Recorrente teria remetido à sua sócia controladora no exterior (Google LLC) valores a título de *royalties* por remunerar o direito de exploração comercial de espaços publicitários virtuais, bem como outros direitos de propriedade intelectual para a ferramentas tecnológicas, como o Google Ads (anteriormente denominada AdWords).

A autoridade fiscal argumenta que a Recorrente impetrou uma demanda judicial (ação judicial nº 1045899-54.2014.8.26.0053) para afastar a obrigação do recolhimento do ISS sobre os pagamentos realizados à Google LLC, defendendo que tais valores decorriam de outorga de autorização ou cessão do direito de exploração comercial dos espaços publicitários ora em discussão.

Portanto, os valores, segundo a autoridade fiscal, estariam sujeitos à Cide, com base no parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Cabe registrar que no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 15746.727185/2022-71, que também está tramitando no CARF, foi lançado o IRPJ sobre as remessas de royalties no mesmo período.

Cientificada acerca do auto de infração, a Recorrente apresentou sua Impugnação (folhas 7385 a 7456), a qual foi julgada improcedente pelo julgador *a quo*, nos termos do Acórdão nº 109-019.406 de folhas 7648 a 7741.

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário (folhas 7749 a 7840), alegando as seguintes razões:

- i. Em preliminar, a nulidade do auto de infração por se basear em meras presunções com relação as atividades desenvolvidas pela Recorrente no Brasil e sua consequente relação com sua controlada sediada nos Estados Unidos da América (Google LLC), explicando que os valores remetidos à Google LLC não correspondem à remuneração da exploração de direitos sujeitos a royalties, pois a Recorrente não explora economicamente os ativos da Google LLC, não possui o domínio sobre eles, mas na verdade apenas realiza a intermediação da contratação entre os anunciantes brasileiros e a Google LLC, nos termos dos contratos *intercompany* firmados;
- ii. No mérito, defende que a autoridade lançadora e o julgador *a quo* não enfrentaram devidamente o tema central da discussão, isto é, a

- caracterização ou não de royalties no caso concreto, segundo a legislação brasileira; que a Recorrente é intermediária e não prestadora de serviços de veiculação de publicidade on-line e possui relações claras junto à sua controladora no exterior (Google LLC);
- iii. Explica que a Google LLC não cede o direito de exploração dos espaços publicitários/propriedade intelectual à Recorrente e, portanto, esta não exploraria no País em nome próprio/por sua conta e ordem as ferramentas oferecidas e de titularidade de sua sócia no exterior; Que a Recorrente não interferiu no processo de aquisição dos espaços publicitários, de modo que não prestou serviços de veiculação de publicidade on-line e não revendeu, efetivamente, o direito de uso de espaços de propriedade da Google LLC;
- iv. Que a mera autorização para oferecer comercialmente os espaços publicitários pela Recorrente não reúne as características necessárias para configurar a mencionada cessão de direitos de propriedade intelectual;
- v. Que os espaços publicitários virtuais e a inteligência da ferramenta em si permanecem sob a titularidade/execução da Google LLC e, dessa forma, não podem ser explorados, usados ou fruídos na forma como legalmente prevê o artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, porquanto não existe além da ferramenta Google Ads, de propriedade e responsabilidade exclusiva de Google LLC;
- vi. Assim, conclui que a relação de Recorrente com a Google LLC foi de intermediação entre a detentora das ferramentas/ativos intangíveis (Google LLC) e os anunciantes brasileiros, atuando como uma ponte facilitadora dessas contratações;
- vii. Além disso, argumenta que, no tocante à ação judicial nº 1045899-54.2014.8.26.0053, apresentou exatamente os mesmos esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscalizatório que originou a presente autuação, ou seja, a outorga de cessão do direito de exploração comercial não corresponde a uma cessão de direitos relacionados à propriedade intelectual detida pela Google LLC;
- viii. Que não tem gerência sobre o valor cobrado dos anunciantes. Que não dita os preços praticados. Que a Recorrente retém apenas o valor relativo à contraprestação por sua atuação no papel de intermediadora (20% sobre o preço). Que não possui autorização ou licença para exercer outro papel que não o de intermediário/facilitadora entre Google LLC e os anunciantes brasileiros;
- ix. Que outro fato que corrobora com o papel de intermediadora é que as atividades realizadas pela Recorrente, descritas nos Google AdWords Reseller Agreement, foram praticadas em caráter de não exclusividade, isto

- é, os anunciantes brasileiros puderam contratar a veiculação de sua publicidade nos espaços virtuais diretamente à Google LLC, sem qualquer participação da Recorrente;
- x. Que os espaços publicitários virtuais, controlados e disponibilizados pela Google LLC sequer correspondem propriamente a direitos passíveis de uso, fruição ou exploração por terceiros, uma vez que existem tão somente no contexto das ferramentas e produtos ofertados pela Google LLC;
 - xi. Que caso a Google LLC deixe de exercer as atividades necessárias ao funcionamento da ferramenta Google Ads, o chamado espaço publicitário virtual deixa de existir, pois não se trata de um direito da pessoa jurídica Google LLC, e sim de parte indissociável de um programa por ela detido; com isso, conclui que o produto ofertado pela LLC não pode se confundir com eventuais direitos de uso e exploração dos quais esta venha a ser titular;
 - xii. Que os espaços publicitários virtuais não caracterizam direitos protegidos por propriedade intelectual e, portanto, não podem ter rendimentos auferidos pela cessão de determinados direitos que recebam proteção legal, nos termos do art. 22 da Lei nº 4.506/1964;
 - xiii. Que houve erro na composição da base de cálculo ao considerar todo o montante autuado como *royalties*;
 - xiv. Defende a exclusão do IRRF e do ISS da base de cálculo da Cide;
 - xv. Propõe a necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo em razão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 928.943 pelo STF (Tema 914);
 - xvi. Por fim, argumenta a inaplicabilidade de multa de ofício em caso de dúvida.

Consta, às folhas 7946 a 7995, Contrarrazões ao Recurso Voluntário, defendendo os seguintes pontos:

- i. Quanto à preliminar suscitada, diz que não houve vícios no procedimento da Fiscalização, pois foi assegurado o pleno exercício do direito de defesa, bem como o auto de infração contém todos os elementos necessários para sua validação;
- ii. No mérito, que a Recorrente, ao vender o espaço publicitário virtual para inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, atua por conta própria, em relação decorrente de contrato de concessão comercial, utilizando denominações comerciais, marcas registradas, marcas de serviço, logotipo, nomes de domínio e outras características distintivas da marca Google, fornecidas por GOOGLE LLC

mediante remuneração por outorga de autorização, onerosa, desse direito de exploração comercial dos espaços publicitários, segundo percentual do valor bruto faturado;

- iii. Que a GOOGLE BRASIL remeteu ao exterior, no ano-calendário 2018, valores que constam de invoices e contratos de câmbio realizados junto a instituições financeiras. A conta contábil na qual esses valores foram escriturados, que possui um resultado de R\$ 5.181.681.476,51, faz referência a “serviços prestados”.
- iv. Que a própria GOOGLE BRASIL, em ação judicial movida em face do Município de São Paulo na qual busca se eximir do pagamento de ISS, afirma que não se trata de prestação de serviços;
- v. Que objeto social constante do contrato social da GOOGLE BRASIL inclui: “(a) revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas na Internet; (b) prestação de serviços de assessoria e consultoria de qualquer natureza;”;
- vi. Que o contrato deixa claro que o objeto da relação é a venda de espaço publicitário por meio de licenciamento da marca (fl. 7.259); que no item 5 do contrato é possível constatar que a GOOGLE BRASIL recebe o direito de uso da marca GOOGLE (fl. 7.265); que no item 4 do contrato de marketing assim explicita, fazendo clara referência ao licenciamento dos direitos de propriedade intelectual necessários à utilização do espaço publicitário (fl. 7.270);
- vii. Que nos contratos analisados verificou-se que a GOOGLE BRASIL, em contraprestação, paga à GOOGLE LLC quantia igual ao Preço Líquido Ajustado recebido em virtude de licenciamento de marca e da venda do espaço publicitário. Ela não serve de mero intermediário. Pelo contrário, deve receber dos anunciantes locais, retirar sua margem de lucro e as despesas com tributos e demais encargos, e depois repassar o valor líquido pelo licenciamento de marca e demais royalties à empresa norte-americana;
- viii. Que o contrato firmado com a controladora indireta, em Delaware/US, traz previsões que não são compatíveis com a versão da RECORRENTE, de mera captadora de clientes, como bem constatou a DRJ. Em diversos trechos fica claro que a GOOGLE BRASIL atua por conta própria e em próprio nome: (fl. 7718);
- ix. Que os contratos de publicidade assinados pelos anunciantes brasileiros têm como contraparte a GOOGLE BRASIL, e não a GOOGLE LLC;
- x. Que foram realizadas diligências junto aos maiores anunciantes da GOOGLE BRASIL (com valores superiores a R\$ 30 mi por anunciante) para determinar

a operação da fiscalizada. Foram feitas diversas perguntas e solicitados documentos para verificar como se dava a relação contratual. Após analisar todos os documentos, verificou-se que a GOOGLE BRASIL atuou por conta própria, explorando o Programa de Publicidade Google (Google Adwords, Doubleclick, Google Ads e Google Marketing Platform);

- xi. Não foi identificado qualquer pagamento direto à GOOGLE LLC, salvo quando contratavam serviços que não eram oferecidos pela GOOGLE BRASIL, mas sim diretamente pela empresa americana, como Google Cloud;
- xii. Que a Lei que regula a chamada CIDE-Royalties determina que ela é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior;
- xiii. Que essas remessas não podem ter outra natureza, em especial considerando-se se tratar de contraprestação pela licença de marca e outros direitos de propriedade intelectual, como o domínio de internet, independente da discussão civilista da sua caracterização como marca ou direito empresarial;
- xiv. Que na ação judicial que busca se eximir do pagamento de ISS, dizendo que sua relação com a GOOGLE americana se dá com base na cessão de direitos de exploração comercial, deixa claro que a remessa de valores à GOOGLE LLC não diz respeito a NENHUMA prestação de serviços, mas sim à cessão de direitos de exploração: (fl. 7.305).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Da preliminar

De nulidade do auto de infração

Em preliminar, alega-se a nulidade do auto de infração por se basear em meras presunções com relação as atividades desenvolvidas pela Recorrente no Brasil e sua consequente relação com sua controlada sediada nos Estados Unidos da América (Google LLC).

No entanto, trata-se de questão meritória com extenso lastro probatório formalizado em Termo de Verificação Fiscal (TVF) de 145 (cento e quarenta e cinco) páginas,

ocasião em que o Fisco pretende demonstrar a existência de remessas de royalties para a Google LLC, através das explicações, da contabilidade, dos contratos, das notas fiscais e dos invoices fornecidos pela própria Recorrente após as intimações fiscais.

In casu, percebe-se que a autoridade fiscal demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o procedimento fiscal em questão, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Por fim, destaca-se que a Recorrente revela conhecer plenamente a acusação que lhe foi imputada, rebatendo-a mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminar, mas também razões de mérito, o que descaracteriza cerceamento do direito de defesa ou qualquer outro prejuízo ao contribuinte.

Ante o exposto, não vislumbro nulidade nos autos, seja do lançamento tributário ou mesmo no Acórdão recorrido, não tendo sido constatadas violações ao devido processo legal e à ampla defesa.

Do mérito

A lide abrange os seguintes temas: **(i)** o conceito de *royalties*, para efeitos de aplicação da lei que rege a CIDE-Remessas; **(ii)** a possibilidade de incidência da CIDE-Remessas sobre os valores remetidos pela Recorrente à Google LLC; **(iii)** erro na composição da base de cálculo da CIDE-Remessas; **(iv)** inclusão (ou não) do IRRF e do ISS na base de cálculo da CIDE-Remessas; **(v)** da necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo em razão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 928.943 pelo STF (Tema 914); e **(vi)** da aplicabilidade da multa de ofício em caso de dúvida.

Do conceito de royalties para efeitos de aplicação da lei que rege a CIDE

A contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação foi instituída pela Lei nº 10.168/2000, que, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, passou a prever a incidência da CIDE sobre remessas ao exterior de ***royalties***, **a qualquer título**:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de

computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 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.**

§ 3º A **contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.**

Em verdade, o escopo da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 era de fomentar a produção tecnológica brasileira, sendo devida sobre os pagamentos de *royalties* referentes aos contratos de propriedade industrial. E tentando reforçar ainda mais esse objetivo, o legislador posteriormente ampliou a hipótese de incidência da exação para os valores decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos e assemelhados, além de incluir na sua incidência os *royalties* de qualquer natureza, através da Lei nº 10.332/2001.

No entanto, o enunciado legal acima transcrito gera uma certa insegurança jurídica ao não definir, para fins tributários, o que seria contemplado na expressão *royalties, a qualquer título*.

Nessa linha relacional, o Decreto nº 4.195/2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, elucidando o alcance pretendido pela Lei, dispôs, no seu artigo 10, a incidência da CIDE a título de *royalties* previstos nos contratos:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de royalties** ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, **que tenham por objeto:**

I - Fornecimento de tecnologia;

II - Prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - Cessão e licença de uso de marcas; e

V - Cessão e licença de exploração de patentes.

Nessa perspectiva, ainda temos o que a Lei nº 4.506/1964 define como rendimento classificado como *royalties*, a saber:

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)

- 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" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978)
(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

Da leitura acima, depreende-se, portanto, que **royalties são rendimentos vinculados ao uso, fruição e exploração de direito de propriedade (intelectual ou não), mediante autorização por parte do detentor do direito no período do tempo determinado pelo contrato.**

Da possibilidade de incidência da CIDE sobre os valores remetidos pela Recorrente à Google LLC

As principais argumentações da Recorrente são (i) que não detém o direito de exploração dos espaços publicitários virtuais; (ii) que os espaços publicitários, controlados e disponibilizados pela Google LLC, sequer correspondem a direitos passíveis de ‘uso, fruição ou exploração’ por terceiros e (iii) os *royalties* são rendimentos vinculados ao efetivo uso, fruição ou exploração de determinados direitos protegidos por lei (a qual deve garantir a exclusividade/titularidade a uma pessoa específica).

No contrato firmado entre Google LLC (detentora dos programas **Google Ads; Double Click; Marketing Plataforma; Ad Manager**) com a Google Brasil (Recorrente), nota-se comercialização de espaços virtuais de publicidade através de ferramenta tecnológica (Google

Ads) e de serviços de marketing e publicidade através de outras ferramentas tecnológicas (Google Double Click, Marketing Plataform e Ad Manager).

Leia-se o item 2.1. do contrato:

"2.1 Nomeação, Território. A Google nomeia a Revendedora como uma revendedora autorizada não-exclusiva do espaço publicitário disponibilizado pela Google por meio do Programa AdWords a Anunciantes no Território e como revendedora não exclusiva dos serviços DoubleClick a Anunciantes e Editores no Território, assim como de quaisquer outros produtos e serviços da Google que as partes venham a consentir no futuro (cujos termos e condições específicos deverão constar em um aditamento a este Contrato), tudo de acordo com os termos e condições aqui contidos. A Revendedora deverá conduzir seus negócios por conta próprio, em seu nome e não como representante comercial, empregado, parceiro ou franquiada da Google. Ao desempenhar suas obrigações ao abrigo deste instrumento, a Revendedora se apresentará como Revendedora Autorizada Google AdWords ou como Revendedora Autorizada Google DoubleClick. A Revendedora não poderá solicitar negócios e não deverá vender espaço publicitário a qualquer entidade (ainda que assim solicitada) cuja sede não esteja

De início, no tocante ao programa Google Ads, constata-se que a Google LLC se compromete a fornecer o espaço publicitário à Recorrente, e não as clientes brasileiros, conforme item 3.1:

3. Obrigações da Google.

3.1. Espaço Publicitário. A Google se compromete a fornecer espaço publicitário à Revendedora mediante o Programa AdWords para revenda a Anunciantes Qualificados nos termos aqui expressos.

Consta ainda que a Recorrente se torna uma *revendedora* autorizada a disponibilizar o espaço publicitário da Google por meio do programa, assim como, quaisquer outros produtos e serviços da marca Google.

Importante registrar ainda que, contratualmente, é a Recorrente que deverá conduzir seus negócios por conta própria em seu nome, e não como representante comercial ou empregado da Google LLC.

Isso parece mais evidente quando é a Recorrente que se compromete a comercializar, oferecer e vender o espaço publicitário aos clientes brasileiros, também fornecendo a infraestrutura de atendimento ao cliente e suporte técnico (item 2.2. e item 2.6.)

2.2. Vendas de Serviços de Publicidade pela Revendedora. A Revendedora compromete-se a comercializar, oferecer e vender espaço publicitário a Anunciantes e Anunciantes Qualificados pelo valor e de acordo com os termos expressos no Anexo A. A Revendedora deverá vender a Anunciantes e Anunciantes Qualificados diretamente com a própria força de vendas e infraestrutura de atendimento ao cliente da Revendedora. A Revendedora será responsável (i) pelo projeto e criação de todos os materiais de publicidade, projeto e criação esses que deverão estar de acordo com os termos e condições aqui expressos, (ii) pelo suporte técnico e (iii) pela revenda do espaço publicitário do Programa AdWords ou quaisquer outros programas disponibilizados pela Google à Revendedora para venda. A Revendedora não deverá subcontratar serviços junto a outras empresas visando cumprir qualquer de suas obrigações previstas no presente Contrato sem a autorização prévia por escrito da Google. A Revendedora deverá cumprir suas obrigações aqui previstas de maneira profissional e com esmero, em consonância com padrões normalmente aplicáveis à indústria e de acordo com o presente Contrato. A Revendedora deverá promover e vender espaço publicitário do Programa AdWords de acordo com o treinamento fornecido pela Google. A inobservância desses preceitos e declarações não autorizadas a Anunciantes e/ou Anunciantes Qualificados constituem descumprimento relevante do presente Contrato, constituindo fundamento para rescisão nos termos previstos na Seção 8.3.

2.6. Suporte Pós-vendas. A Revendedora deverá prestar assistência pós-vendas a Anunciantes Qualificados de acordo com as instruções, treinamentos e normas da Google e conforme previsto no Anexo A.

A meu juízo, a Recorrente não é mera intermediária entre a Google LLC e os clientes brasileiros, mas, em verdade, parte contratante dos espaços publicitários, na qual a Google LLC concede o direito de exploração comercial dos espaços através do fornecimento de tecnologia.

No item 4.1 do contrato, observa-se que a Google LLC ainda licencia à Recorrente os direitos de propriedade intelectual necessários para que esta preste efetivamente os serviços aos clientes. Senão, vejamos:

4. Propriedade Intelectual

4.1. A Sociedade sempre preservará todos os direitos, titularidade e participação sobre os Direitos de Propriedade Intelectual, sendo que nenhuma disposição aqui contida será interpretada de forma a transferir quaisquer direitos relacionados aos Direitos de Propriedade Intelectual à Prestadora, salvo se expressamente especificado neste instrumento. A Sociedade licencia à prestadora os Direitos de Propriedade Intelectual necessários para a prestação dos Serviços em conformidade com este Contrato, bem como para o uso em qualquer outra atividade desempenhada pela Prestadora, direta ou indiretamente relacionada às atividades da Sociedade. A Prestadora concorda que qualquer fundo de comércio relacionado aos Direitos de Propriedade Intelectual pertence e beneficia exclusivamente à Sociedade. A Prestadora não contestará ou auxiliará terceiros a contestar os Direitos de Propriedade Intelectual da Sociedade ou os respectivos registros, nem tentará registrar quaisquer Direitos de Propriedade Intelectual que seja semelhante a ponto de ensejar confusão com os pertencentes à Sociedade.

Nesse sentido, o contrato detalha quais seriam os direitos de propriedade intelectual cedidos à Recorrente, a saber: patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas dos produtos, incluindo o próprio programa:

“Direitos de Propriedade Intelectual” incluem todas as patentes, direitos autorais, projetos, desenhos, marcas de produto e de serviço, nome empresarial, know-how e outras propriedades tangíveis e intangíveis, incluindo, entre outros, softwares, sites da internet, listas de clientes e outros direitos de propriedade exclusiva, bem como os respectivos registros e pedidos de registro, que sejam relacionados aos Serviços. Todos os Direitos de Propriedade Intelectual disponibilizados à Prestadora pela Sociedade ou sob sua orientação, ou desenvolvidos durante a vigência deste Contrato, serão e permanecerão de propriedade da Sociedade, a ela devendo ser devolvidos quando da extinção do Contrato.

(...)

Outro ponto, é que se cuida de um contrato de uso, fruição, exploração de direitos intelectuais da Google LLC, já que fica consignado que a Google Brasil deve aderir às diretrizes de uso da marca Google, ademais todo uso pela Recorrente das características da marca da Google (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da própria Google LLC (item 5.).

5. Características da Marca. Cada Parte terá todo direito, titularidade e participação, incluindo, exemplificativamente, todos os Direitos de Propriedade intelectual, relativamente a suas Características da Marca. Ademais, a Revendedora concorda em aderir às diretrizes de uso das Características da Marca da Google então vigentes, assim como a qualquer conteúdo ali referido ou incluído, que vier a ser encontrado no seguinte URL "<http://www.google.com/permissions/guidelines.html>" (ou outro URL que a Google eventualmente vier a fornecer) e a outras diretrizes ou restrições fornecidas pela Google por escrito à Revendedora com relação ao presente instrumento. Salvo na medida em que expresse neste Contrato, nenhuma das Partes adquirirá nenhum direito, titularidade ou participação nas Características da Marca da outra Parte. Todo uso pela Google das Características da Marca da Revendedora (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Revendedora e todo uso pela Revendedora das Características da Marca da Google (inclusive qualquer conceito a ela relacionado) aproveitará em benefício da Google. Nenhuma Parte impugnará ou ajudará outros a impugnar as Características da Marca da outra Parte (exceto para proteger os direitos da Parte em questão com relação a suas próprias Características da Marca) ou seu registro pela outra Parte, nem tampouco tentará qualquer das duas Partes registrar quaisquer Características da Marca ou nomes de domínio que sejam indistinguívelmente semelhantes aos da outra Parte.

Ou seja, a Recorrente, primeiro, contrata a licença da propriedade intelectual da Google LLC (com exploração de marcas e patentes), além do fornecimento da tecnologia dos programas de publicidade e marketing e só depois explora os espaços publicitários virtuais disponibilizados pelos programas no Brasil, remunerando a Google LLC pelo direito de exploração comercial dos intangíveis. Vale dizer, somente após a contratação do direito de uso, fruição, exploração desses ativos fornecidos pela Google LLC, é que a Recorrente comercializa os espaços para os usuários (que são os clientes anunciantes).

Diante do que já foi exposto, fico convencido que a Recorrente não é mera intermediária da Google LLC para os clientes brasileiros, mas parte contratante do direito de usar e explorar os espaços publicitários de titularidade da Google LLC no País, por sua própria conta e em seu nome, remunerando pelo uso e exploração de direitos de propriedade intelectual e pelo fornecimento de tecnologia da Google LLC, de acordo com o estabelecido no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 c/c artigo 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964.

Trago ainda outras constatações da Fiscalização:

- i) A Recorrente obtém substancialmente todas as suas receitas com a venda de publicidade on-line contratada junto à Google LLC;
- ii) A Recorrente é responsável pela condução de testes, sendo que a parte estrangeira concede os direitos sobre os anúncios, destinos e opções de segmentação necessários para operação do programa de publicidade;
- iii) A Recorrente fornece suporte técnico para os anunciantes, assim como, é responsável pelas atividades de marketing, para firmar contratos de descontos e conceder créditos sobre os valores devidos pelos anunciantes.

A autoridade fiscal teve o cuidado de realizar diligências junto aos maiores clientes da Recorrente, ocasião em que nelas não se constatou o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre importação de serviço (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação), nem pelos usuários brasileiros nem pela própria Recorrente, o que reforça que não houve registro de prestação de serviço executado no País por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Em intimação fiscal, também ficou registrado que os clientes brasileiros firmavam o contrato com a Recorrente e não reconheciam a Google LLC como detentora dos espaços publicitários e pelos serviços prestados.

Menciona-se ainda que as Invoices emitidas pela Google LLC, relacionadas às remessas para as quais não se operou o recolhimento de CIDE, documentam uma relação comercial unicamente entre Google LLC e Google Brasil, sem qualquer menção aos clientes brasileiros.

Veja-se que, no tocante ao programa Google Double Click, contratualmente é a Google Brasil que fornece o serviço aos clientes (item 3):

3. Obrigações das Partes; Atos Proibidos.

3.1 A Google:

- a. fornecerá os Serviços aplicáveis descritos no(s) Formulário(s) de Pedido celebrados pela Empresa, e obterá todos os direitos necessários para fornecer esses Serviços nos termos do Contrato;
- b. fornecerá à Empresa acesso a treinamento e suporte base na Internet se e quando disponível para qualquer Serviço específico;
- c. utilizará medidas de segurança atualizadas de acordo com o padrão da indústria com relação à sua prestação dos Serviços;

De igual modo, para o programa Google Marketing Platform, quem será responsável pela contratação e prestação do serviço aos usuários brasileiros é a Google Brasil. Para clientes localizado na América Latina, exceto Brasil, Argentina e México, a exploração dar-se-á diretamente por Google LLC:

1. Definições específicas de Serviço.

- g. "Google" significa (i) para clientes com endereço de faturamento na Argentina, Google Argentina S.R.L.; (ii) para clientes com endereço de faturamento no Brasil, Google Brasil Internet Ltda; (iii) para clientes com um endereço de faturamento no México, Google Operaciones de México S. de R.L. de C.V.; e (iv) para clientes localizados na América Latina (mas não listados anteriormente), Google LLC.

Ao que parece, a Recorrente relativiza os fatos e o conceito da natureza dos valores que remete ao exterior a título de *royalties*.

Para tentar se eximir da incidência do ISS, no tocante sua relação entre a Recorrente e a Google LLC e a respectiva remessa dos pagamentos, afirma que sua relação com a Google americana se dá com base na cessão de direitos de exploração comercial. Defende que as remessas de pagamentos não se prestam a remunerar nenhuma espécie de serviço prestado pela Google estrangeira (fl. 7.303 e 7.305).

É importante fazer a leitura da petição inicial:

A primeira relação jurídica é a existente entre o Autor Google Brasil e os Autores estrangeiros. Tal relação alberga a outorga de autorização à Google Brasil para exploração comercial de espaços publicitários mediante o pagamento de determinado valor calculado sobre a receita bruta decorrente das vendas internas.

Em outras palavras, esta relação compreende verdadeira **cessão do direito de exploração comercial** dos espaços publicitários de titularidade de Google Inc. e Orkut.

Em consonância com as ponderações acima, sobre os valores remetidos ao exterior pelo Google Brasil não pode haver a incidência do ISS, porquanto tais pagamentos não se prestam a remunerar nenhuma espécie de serviço prestado pelos Autores estrangeiros em favor do Autor nacional.

De fato, o que ocorre na hipótese em tela é a **mera remessa aos Autores estrangeiros da parcela da receita a que têm direito em virtude da comercialização no Brasil de seus espaços publicitários**.

Isso porque, conforme já esclarecido, os espaços publicitários revendidos pelo Google Brasil no território nacional não são de sua propriedade, mas sim dos Autores estrangeiros.



Desta forma, pode-se dizer que os pagamentos promovidos pelo Google Brasil em favor dos Autores estrangeiros se prestam a remunerar a outorga de autorização para revenda dos espaços publicitários de titularidade do Google Inc. e Orkut.

Como anteriormente ressaltado, tal autorização outorgada pelos Autores estrangeiros evidencia verdadeira cessão do direito de exploração comercial dos espaços publicitários.

Em contrarrazões, a PFN salienta que a Justiça Estadual acolheu o pedido da Google Brasil, o que foi confirmado em grau de apelação pelo TJ/SP, que entendeu *“tais pagamentos não se prestam a remunerar qualquer serviço, mas estão relacionados a atos de mera cessão de direito de ofertar espaços publicitários de titularidade das entidades estrangeiras. Nesse sentido, com razão a sentença, porque não há relação de obrigação de fazer, mas de obrigação de dar, logo não há incidência de recolhimento do ISSQN, porque não se está diante de uma efetiva prestação de serviço, conforme art. 156, III, da CF/88”* (APELAÇÃO CÍVEL nº 1045899-54.2014.8.26.0053TJ/SP).

Por outro lado, a Recorrente defende que o fato de que a outorga de cessão do direito de exploração comercial não corresponde a uma cessão de direitos relacionados à propriedade intelectual pela Google LLC., tratando-se, na realidade, de uma simples autorização para que a Recorrente possa cumprir o contrato de intermediação firmado junto à Google LLC, e possa ofertar a ferramenta Google Ads, de titularidade da Google LLC, para os anunciantes brasileiros.

Como expliquei logo acima, pela leitura do contrato, entendo que não é Google LLC que oferta o programa para os clientes brasileiros, mas sim a Google Brasil.

Entendo que isso foi declarado pela própria Recorrente, em resposta ao item 17 da Intimação Fiscal nº 05, conforme consignou a autoridade fiscal em TVF, indo ao encontro de sua tese desenvolvida ao juízo estadual:

A GOOGLE LLC não presta serviços em prol da GOOGLE BRASIL no contexto da ferramenta Google Ads. No contexto do Programa Google Ads, a GOOGLE LLC outorga à GOOGLE BRASIL autorização para exploração comercial dos espaços publicitários de sua propriedade, mediante pagamento de determinado valor, o qual é calculado sobre a receita bruta decorrente das receitas auferidas por meio da cessão desses espaços virtuais a anunciantes brasileiros. Isto é, a relação jurídica existente entre a GOOGLE LLC e a GOOGLE BRASIL no bojo do Programa Google Ads se caracteriza com cessão de direito de exploração comercial dos espaços publicitários de titularidade do Google LLC.

Confirma-se pelo esquema produzido pela Recorrente na referida ação judicial dirigida à Justiça Estadual, quando explica ao juízo que: i) a Google estrangeira é a detentora dos espaços de publicidade (vale dizer, detentora do programa); ii) a Google estrangeira firma um contrato e cede o direito de exploração do programa (combinado com o direito de explorar a marca e a patente) e, em contrapartida, é remunerada por essa cessão de direito; iii) a Google Brasil explora comercialmente o uso do programa e da propriedade intelectual da Google estrangeira, firmando novo contrato, agora com os clientes brasileiros, e, em contrapartida, os clientes brasileiros pagam à Google Brasil pelo serviço contratado; iv) não há qualquer contato, seja comercial seja remuneratório, entre a Google estrangeira (Google LLC) e os anunciantes.

Observa-se o esquema:



A Recorrente, sem dúvida, não possui o domínio ou a disponibilidade da ferramenta Google Ads, pois se trata do uso do programa sem a transferência da tecnologia, porém ela explora o ativo intangível com gerência sobre diversas condições contratuais, como descontos, além de prestar suporte técnico.

Mister destacar que a incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas pela Recorrente está perfeitamente alinhada com o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal, no RE 928.943 (Tema 914), que decidiu que a contribuição incide também sobre os pagamentos enviados ao exterior em razão de contratos que envolvam o uso de tecnologia estrangeira, além de serviços técnicos, de assistência administrativa e direitos autorais, **com ou sem transferência de tecnologia.**

Em memórias apresentados após a leitura do meu voto, na sessão de julgamento de 19 de agosto de 2025, a Recorrente sustenta pela ausência de planejamento tributário abusivo, pois explica que a Recorrente recolheu IRRF de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as remessas feitas para a Google LLC em 2018 em relação ao Google Ads.

E de fato, às folhas 123 e às folhas 661 a 697, a Recorrente comprova a apuração com recolhimento de 25% de IRRF para os pagamentos feitos a Google LLC, ou seja, recolheu para a União o mesmo montante que teria recolhido caso houvesse procedido ao pagamento de 10% (dez por cento) de CIDE-Royalties e de 15% (quinze por cento) de IRRF, o que sustenta que não houve qualquer tentativa de estruturar suas operações com vistas a reduzir a carga tributária aplicável.

No entanto, para fins de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), quando a despesa é tratada como custo, ela pode ser dedutível do resultado. E quando é tratada como *royalties* pagos a sócio e controlador do sujeito passivo, é indedutível.

Assim, como a Recorrente registrou, contabilmente, a remessa como pagamento de serviço (custo) e não enquadrando como *royalty*, gerou a retenção de 25% de IRRF para a remessa à

Google LLC, mas, a seu favor, a possibilidade de deduzir esse custo do lucro real, reduzindo, portanto, a sua apuração do IRPJ.

Caso tivesse registrado como *royalty*, deveria ter retido apenas 15% de IRRF para a remessa à Google LLC, mas, contra a seu favor, deveria pagar 10% de CIDE-royalties e a impossibilidade de reduzir tais remessas do lucro real, aumentando, portanto, a sua apuração do IRPJ.

Dessa forma, em que pese compreender que não houve fraude e dolo nas apurações da Recorrente, percebe-se que existiu vantagem tributária ao não declarar as remessas como *royalties* na apuração do IRPJ.

Ademais, a Recorrente alega que os valores remetidos correspondem a 80% do faturamento líquido (já reduzido dos tributos incidentes), um percentual que considera alto para a remuneração do uso de propriedade intelectual, sendo compatível com a remuneração do serviço prestado pela Google LLC.

Em memórias, apresenta um interessante detalhamento sobre contratos de licença de uso de marca averbados pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), que demonstra que os patamares de royalties pagos por uso de marca (doc. 05), como prova de que os patamares dos royalties remetidos ao exterior são muito inferiores às remessas de 80% (oitenta por cento) praticadas pela Recorrente em prol da Google LLC para remunerar os serviços prestados por esta última aos anunciantes brasileiros.

RPI	Processo	Licenciante	Licenciada	Aparente Grupo Econômico	Setor	Valor	Sobre o que
2716	BR 70 2015 000736-4	GENERAL MOTORS LLC	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	Sim	Fabricação de automóveis	Até 1%	Vendas líquidas dos produtos contratuais
2737	BR 70 2023 000101-0	THE PROCTER & GAMBLE COMPANY	PROCTER & GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Sim	Higiene pessoal	1%	Vendas líquidas dos produtos
2745	140741	WW INTERNATIONAL, INC	VIGILANTES DO PESO MARKETING S.A.	Não	Promoção de vendas	1%	Receita líquida de vendas dos produtos contratuais
2745	BR 70 2023 000098-6	VALAGRO S.P.A.	VALAGRO BRAZIL MANUFACTURING INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES LTDA.	Sim	Fabricação de adubos e fertilizantes	7%	Receita líquida de venda dos produtos sob as marcas
2745	BR 70 2023 000317-9	SIEGFRIED RHEIN, S.A. DE C.V.	FARMOQUÍMICA S/A	Não	Medicamentos alopáticos	1%	Vendas líquidas dos produtos contratuais
2745	BR 70 2023 000323-3	NIPPON EXPRESS HOLDINGS, INC	NIPPON EXPRESS DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA.	Sim	Agenciamento de cargas	0,75%	Valor líquido de vendas
2746	BR 70 2023 000262-8	PEPSICO DO BRASIL LTDA	CAMIL ALIMENTOS S/A.	Não	Beneficiamento de arroz	2%	Receita líquida da licenciada
2766	30111	FABER-CASTELL AKTIENGESellschaft	A.W. FABER CASTELL S.A.	Sim	Fabricação de canetas, lápis	1%	Faturamento líquido
2766	70265	SOCIETA' APOSTOLATO SAN PAOLO SRL	PIA SOCIEDADE DE SÃO PAULO	Não	Assistência social	1%*	€ 35.000,00/ano, desde que não ultrapasse 1% (um por cento) sobre as receitas líquidas
2766	BR 70 2021 000376-9	KITZ CORPORATION	METALURGICA GOLDEN ARTS LTDA	Não	Fábrica de válvulas e peças	1%	Vendas líquidas
2801	BR 70 2015 000592-2	VAIO CORPORATION	POSITIVO TECNOLOGIA S.A.	Não	Equipamentos de informática	2,5% a 5%	do preço de venda dos produtos
2801	BR 70 2021 000636-9	PROJECT CLUB	IGUASPORT LTDA.	Não	Artigos esportivos	1%	Preço líquido de venda anual dos produtos com as marcas
2801	BR 70 2024 000194-2	LIEBEL-FLARSHHEIM COMPANY LLC	GUERBET PRODUTOS RADIOLÓGICOS LTDA	Não	Preparações farmacêuticas	3,20%	Vendas líquidas de óptica
2808	140383	HARLEY-DAVIDSON FINANCIAL SERVICES INTERNATIONAL, INC.	BRADESCO AUTO/RE COMPANHIA DE SEGUROS	Não	Seguros	5%	Valor bruto das vendas
2808	BR 70 2015 000988-0	THE COCA-COLA COMPANY	PACIFIC IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMERCIO LTDA	Não	Atacadista	*	70% dos royalties calculados sobre 10% das vendas líquidas

Entretanto, destaco que o caso em questão não trata apenas da licença da marca (o que talvez justificasse o patamar entre 1 e 5% de *royalties*), mas engloba primordialmente a disponibilidade de ferramentas tecnológicas, que certamente eleva o patamar remuneratório a título de *royalties*.

O fornecimento de tecnologia faz parte do escopo do conceito de *royalties*, conforme o Decreto nº 4.195/2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001:

*Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de royalties** ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, **que tenham por objeto:***

I - Fornecimento de tecnologia;

II - Prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - Cessão e licença de uso de marcas; e

V - Cessão e licença de exploração de patentes.

Desse modo, julgo que a Recorrente realizou pagamento a residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties* pelo uso, fruição ou exploração de direito dos espaços publicitários da Google por meio do fornecimento de tecnologia estrangeira (artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 c/c artigos 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964).

Do erro na composição da base de cálculo da CIDE-Remessas

Aduz a impugnante, em caráter subsidiário, que ainda que se admita a existência de pagamentos de *royalties*, há que se notar a impossibilidade prática de todo o montante remunerar unicamente os referidos *royalties*, pois seria impraticável do ponto de vista das condições de mercado. Diante disso, pede a conversão do julgamento em diligência para que seja novamente apurada a base de cálculo.

Entretanto, em sua defesa, não existe qualquer referência concreta que indique qual valor remetido não deve compor a base de cálculo da CIDE, ou ao menos qual tipo de remessa deve ser segregada da base de cálculo.

Não acolho assim as razões da Recorrente sobre a necessidade de diligência e nem quanto ao erro na composição da base de cálculo da autuação.

Da inclusão do IRRF e do ISS na base de cálculo da CIDE-Remessas

A Recorrente pede a exclusão do IRRF e do ISS da base de cálculo da CIDE.

No tocante ao IRRF, sem mais delongas, em que pese não concordar com a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, já que meu entendimento é de que a contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos somente a título de remuneração, e não sobre a remuneração mais os tributos incidentes, respeito e adoto a posição sumulada no CARF, tendo caráter vinculante, segundo Portaria ME nº 410, de 16/12/2020:

Súmula 158:

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Assim, nada a reparar na decisão recorrida.

Todavia, no que concerne ao reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS, razão socorre à Recorrente.

Quando a lei previu a inclusão do ISS para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, o legislador estabeleceu de forma expressa que na base de cálculo dessas contribuições dever-se-ia incluir o ISS e o valor remetido bruto do IRF. Eis a redação:

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

II – o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

No caso da CIDE, repito, não há qualquer determinação legal que preveja a inclusão do ISS na sua base de cálculo.

Ante o exposto, voto por afastar a inclusão do ISS da base de cálculo da CIDE.

Da aplicabilidade da multa de ofício em caso de dúvida

A Recorrente requer que seja excluída a multa de ofício por conta da existência de dúvida, o que atrairia a aplicação do art. 112 do CTN.

Nos autos não há qualquer dúvida no lançamento, que consigna em um TVF bastante robusto os fatos e fundamentos que deram base ao auto de infração.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Nada a prover nesse particular.

Do dispositivo

Ante o todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir o ISS da base de cálculo da CIDE.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**.

Embora sejam consistentes e bem fundamentadas as razões expendidas pelo i. Relator, ousou dele divergir, para acolher os argumentos deduzidos pela empresa recorrente e, por conseguinte, dar provimento ao recurso voluntário, com o cancelamento do lançamento efetuado pela fiscalização para exigência da CIDE, pelas razões que passo a expor.

As razões de decidir do voto condutor circunscrevem-se a dois pilares fundamentais.

O primeiro repousa na adoção de uma interpretação ampla e sistemática do conceito de royalties, para fins de incidência da CIDE, extraída do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação conferida pela Lei nº 10.332/2001, do Decreto nº 4.195/2002 e dos arts. 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964. A partir desse conjunto normativo, entendeu-se que os royalties abrangeriam rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, inclusive intangíveis, alcançando a cessão ou licença de marcas, patentes e o fornecimento de tecnologia, ainda que sem transferência definitiva desta, de modo que o fornecimento de tecnologia estrangeira e a exploração de ativos intelectuais estariam sujeitos à incidência da contribuição.

O segundo fundamento reside no entendimento de que a Recorrente não atuaria como mera intermediária entre a Google LLC e os anunciantes brasileiros. Da leitura do contrato, concluiu-se que a Recorrente adquiriria da Google LLC o direito de uso, fruição e exploração econômica de programas, marcas, patentes e demais ativos de propriedade intelectual, indispensáveis à comercialização dos espaços publicitários no Brasil, razão pela qual os valores

remetidos ao exterior remunerariam a licença e exploração desses direitos e o fornecimento de tecnologia, e não simples prestação de serviços.

Feitas essas considerações, passo as razões da minha divergência.

A divergência ora apresentada tem início na delimitação do alcance do conceito de royalties para fins de incidência da CIDE, o qual, embora deva ser interpretado de forma sistemática, não pode prescindir da análise da natureza jurídica da relação contratual efetivamente estabelecida.

A interpretação ampliativa do conceito de royalties não autoriza, por si só, a subsunção automática de toda remessa ao exterior relacionada a ativos intangíveis à hipótese de incidência da contribuição, sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, na estrutura da regra-matriz de incidência tributária, a ausência do núcleo do critério material — isto é, do fato juridicamente descrito pela norma — impede a constituição válida da obrigação tributária. Assim, inexistindo o fato típico previsto na hipótese legal, não se pode produzir o consequente normativo, ainda que presente finalidade extrafiscal.

No caso da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000, é inequívoco que o elemento nuclear da hipótese de incidência é a tecnologia, seja sob a forma de transferência, fornecimento, exploração de patentes, uso de marcas, assistência técnica ou serviços técnicos. Trata-se de contribuição de intervenção no domínio econômico, de caráter excepcional e finalidade vinculada, voltada ao estímulo do desenvolvimento tecnológico nacional, conforme reiteradamente reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.186.160/SP e REsp nº 1.642.249/SP).

No caso concreto, a análise dos contratos e documentos acostados aos autos demonstra que **não há cessão ou licença autônoma de direitos de propriedade intelectual** à Recorrente. O que se verifica é a **revenda de espaço publicitário** dentro de parâmetros contratuais rigidamente definidos pela Google LLC, com utilização de plataforma tecnológica padronizada, cujo domínio, controle, governança e gestão **PERMANECEM INTEGRALMENTE** com a titular estrangeira.

A RECORRENTE NÃO ADQUIRE EXCLUSIVIDADE, NÃO DETÉM PODER DE DISPOSIÇÃO, NÃO PODE MODIFICAR, SUBLICENCIAR OU EXPLORAR OS PROGRAMAS, MARCAS OU PATENTES DE FORMA INDEPENDENTE. A Google LLC **permanece como única detentora dos direitos** sobre a plataforma, sobre os espaços publicitários e sobre todos os ativos intelectuais a eles vinculados, inexistindo qualquer transferência, cessão ou licença jurídica que permita à Recorrente explorar tais direitos como bem econômico próprio.

A autorização contratual conferida à Recorrente possui natureza estritamente instrumental, limitada à execução de sua atividade comercial de intermediação e revenda de espaço publicitário, não se confundindo com exploração econômica de direito de propriedade

intelectual — elemento essencial à caracterização dos royalties, nos termos da legislação de regência.

A atividade desenvolvida pela Recorrente perante os anunciantes brasileiros é juridicamente autônoma, realizada por sua conta e risco, consistindo na oferta de serviços de publicidade digital, gestão de campanhas, suporte técnico e relacionamento comercial. A utilização das ferramentas tecnológicas da Google LLC configura mero insumo operacional, indispensável à execução dessa atividade, mas não caracteriza uso, fruição ou exploração jurídica de direitos de propriedade intelectual.

A própria fiscalização reconheceu a inexistência de prestação de serviços técnicos ou de assistência administrativa pela Google LLC diretamente aos anunciantes brasileiros, afastando a incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Tal constatação reforça que a remessa ao exterior não remunera obrigação de fazer, nem se converte automaticamente em remuneração por exploração de direito.

As Soluções de Consulta Cosit nºs 146/2019, 149/2021 e 177/2024 consolidam entendimento administrativo no sentido de que não incide CIDE quando inexistente fornecimento ou transferência de tecnologia, bem como nos casos de licenciamento de software sem transferência de código-fonte ou contratos que não impliquem conteúdo tecnológico.

Quanto à Súmula CARF nº 127, impõe-se o necessário *distinguishing*. O enunciado refere-se exclusivamente à contratação de serviços técnicos prestados por residente ou domiciliado no exterior, hipótese diversa da dos autos, em que a prestação ocorre pela própria Recorrente em território nacional. Não há, portanto, afronta ao dever regimental de observância das súmulas.

De igual modo, o Tema 914 do Supremo Tribunal Federal limitou-se a reconhecer a constitucionalidade abstrata da CIDE, sem avançar na definição do conteúdo infraconstitucional do fato gerador nem proceder ao enquadramento de operações concretas. Não se extrai, portanto, do referido julgamento, autorização para concluir que toda e qualquer remessa ao exterior configure fato gerador da contribuição.

Assim, o Tema 914 não autoriza a presunção de incidência automática da CIDE sobre remessas internacionais. A existência ou não da obrigação tributária depende do enquadramento jurídico do contrato nos elementos expressamente previstos no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, matéria de natureza essencialmente infraconstitucional.

Diante de todo o exposto, entendo que os valores remetidos ao exterior pela Recorrente não se qualificam como royalties, ante a ausência dos critérios legais caracterizadores, notadamente a inexistência de cessão ou licença de direitos passíveis de uso, fruição ou exploração econômica. Inexiste, portanto, o fato gerador previsto na Lei nº 10.168/2000, razão pela qual o lançamento fiscal não se sustenta, impondo-se o provimento do recurso voluntário, com o cancelamento integral da exigência da CIDE

ACÓRDÃO 3101-004.179 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.727186/2022-15

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa.

DOCUMENTO VALIDADO