



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

Processo nº	13839.913788/2009-51
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	3201-002.413 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de setembro de 2016
Matéria	PIS/Cofins. Incidência sobre remessas ao exterior para pagamento de royalties.
Recorrente	CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/05/2005

NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Não é nulo o despacho decisório que se fundamenta no cotejo entre documentos apontados como origem do crédito (DARF) e nas declarações apresentadas que demonstram o direito creditório (DCTF).

APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA. POSSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE INDÍCIO DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO ANTERIORMENTE AO DESPACHO DECISÓRIO. VERDADE MATERIAL.

Indícios de provas apresentadas anteriormente à prolação do despacho decisório que denegou a homologação da compensação, consubstanciados na apresentação de DARF de pagamento e DCTF retificadora, ratificam os argumentos do contribuinte quanto ao seu direito creditório. Inexiste norma que condiciona a apresentação de declaração de compensação à prévia retificação de DCTF, bem como ausente comando legal impeditivo de sua retificação enquanto não decidida a homologação da declaração.

ROYALTIES. REMUNERAÇÃO EXCLUSIVA PELO USO DE LICENÇA E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INEXISTÊNCIA DE SERVIÇOS CONEXOS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO.

A disponibilização de "informações técnicas" e "assistência técnica", por intermédio de entrega de dados e outros documentos pela licenciadora estrangeira, para utilização na fabricação de produtos licenciados no País, não configura prestação de serviços conexos ao licenciamento para efeitos de incidência de Contribuições para o PIS/Pasep-importação e Cofins-importação.

À luz do contrato de licenciamento e dos efetivos pagamentos realizados ao exterior, não incidem as Contribuições para o PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, pois tais pagamentos, cujos cálculos baseiam-se nas vendas líquidas de produtos licenciados, referem-se, exclusivamente, à remuneração contratual pela transferência de tecnologia, com natureza jurídica de royalties.

Recurso Voluntário Provido.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefowicz Belisário e Cássio Schappo.

Relatório

CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA transmitiu PER/DCOMP alegando indébito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

A DRF Jundiaí emitiu Despacho Decisório Eletrônico não homologando a compensação, em virtude de o pagamento informado ter sido integralmente utilizado para quitação de débitos declarados pelo contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação declarada.

Em Manifestação de Inconformidade a contribuinte alegou, em síntese, que é coligada de empresa localizada da Alemanha, com a qual possui contrato de licença de uso de marca e fornecimento de tecnologia, efetuando remessas ao exterior a título de royalties. Todavia, a contribuinte afirmou que, equivocadamente, incluiu na base de cálculo da Cofins-Importação e do PIS-Importação os valores pagos ao exterior a título de royalties. Procurando demonstrar a existência do direito creditório juntou ao processo cópia da DCTF retificadora.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, nos termos do Acórdão 05-038.619. A DRJ afastou a preliminar de nulidade do despacho Decisório e, no mérito, não reconheceu o direito ao crédito alegado, por considerar que o contribuinte não juntara aos autos provas suficientes para concluir que teria ocorrido tributação indevida sobre remessas a título de royalties.

Inconformada, a recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário repisando os argumentos anteriormente apresentados.

Submetido à julgamento na 1º Turma Especial da 3ª Seção, em preliminar, o relator entendeu não configurada a suscitada nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação e o conseqüente cerceamento ao direito de defesa. No mérito, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 3801-000.730, nos seguintes termos:

Ante ao exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que a Delegacia de origem:

- a) Em relação aos valores remetidos ao exterior que teriam dado ensejo ao direito creditório pleiteado, intime a recorrente a apresentar cópia dos contratos firmados com a empresa beneficiária das remessas (Continental Teves AG & Co. oHG), devendo ser apresentada a tradução juramentada para o idioma nacional, caso estejam em língua estrangeira; cópia das faturas comerciais (invoices) ou documentação suplementar que embasaram as remessas e cópias digitalizadas dos registros, no livro Razão, referentes às remessas relacionadas a pagamento de royalties;*
- b) apure a legitimidade do crédito pleiteado decorrente de pagamento indevido ou a maior a título de Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação sobre as importâncias remetidas ao exterior conforme as operações apontadas, com base nos documentos acostados aos autos, na escrituração fiscal e contábil e demais documentos que julgar necessários;*
- c) cientifique a interessada quanto ao resultado da diligência para, desejando, manifestar-se no prazo de 30(trinta) dias.*

Após a conclusão da diligência, retornar o processo a este CARF para julgamento.

Retornou o processo da unidade de origem com Relatório de Diligência Fiscal elaborado pela SAORT/DRF Camaçari/BA, cujas conclusões foram:

12. Como pode-se verificar, o royalty tem presença no contrato, que mostram a existência de uma licença para uso da propriedade industrial e intelectual.

13. No entanto, também estão presentes no contrato outros elementos, que configuram serviços. Por exemplo, o contrato prevê o fornecimento de informações técnicas. Conforme item 1.4, nessas informações técnicas está incluída o fornecimento de “desenhos, especificações incluindo especificações de teste e qualidade, outros dados de know-how e outra assistência técnica”. Ou seja, a assistência técnica, que configura claramente uma obrigação de fazer, está incluída no contrato.

14. No item 4.2.2 está prevista outra clara obrigação de fazer para a licenciadora: “fornecer informações, na medida em que estiverem à disposição da LICENCIADORA, em resposta a consultas técnicas razoáveis recebidas”.

15. Estando presente características de royalties e de serviços, resta verificar se o contrato estabelece a sua remuneração de cada um de forma individualizada. O item 5 do contrato

(Remuneração), não estabelece essa individualização. Ele prevê uma forma única de remuneração (4% sobre o valor das vendas, posteriormente alterado por aditivo para 3%), sem distinguir royalties e serviços.

16. Portanto, pela aplicação da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2011, que preconiza a necessidade dessa individualização, não deve ser reconhecido o direito creditório sobre os recolhimentos em questão.

A interessada foi cientificada do Relatório de Diligência e apresentou argumentos e contrapontos ao entendimento exarado pela autoridade fiscal, assim sintetizados:

- a) o Auditor aponta cláusula contratual ("1.4 - Informações Técnicas") com previsão de prestação de serviços, contudo, sem discriminá-los;
- b) aduz que "informações técnicas" compreendem o fornecimento de dados atinentes aos produtos licenciados e, portanto, tem por natureza uma obrigação de "dar", não de "fazer", como asseverou a autoridade;
- c) explicita que "informações técnicas" são orientações de uso disponibilizadas à licenciada, sem intervenção física ou deslocamento com finalidade de prestação de serviço;
- d) consigna que as atividades de fornecimentos/disponibilizações de manuais e outras informações não se encontram listados no Anexo da Lei Complementar nº 116/03 para configurem a materialidade a que incide o ISS;
- e) argumenta que a "Assistência Técnica", presente no Anexo da IN 116/03, impõe a prestação de serviço por um profissional, o que não se verifica no caso;
- f) o contrato celebrado tem por objeto licença para uso de marca e não compreende qualquer prestação de serviço. A licenciadora apenas fornece as instruções para a fabricação dos produtos licenciados em estabelecimento da licenciada;
- g) conclui afirmando que os documentos acostados apontam para um contrato de transferência de uso de marca e tecnologia no qual se obriga com o pagamento de royalties.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-002.395, de 28/09/2016, proferido no julgamento do processo 13839.912959/2009-25, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-002.395):

"O recurso voluntário fora recebido como tempestivo, razão pela qual o Colegiado que o apreciou em julgamento anterior dele tomou conhecimento.

Quanto a **preliminar de nulidade**, pactuo com os argumentos e conclusões do Relator, assentadas na sessão de 24/04/2014, por inexistirem razões para sua decretação, as quais reproduzo:

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade no despacho decisório por ausência de fundamentação e o consequente cerceamento ao direito de defesa entendo que não assiste razão à recorrente.

O instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

In casu, o contribuinte apresentou declaração de compensação de débitos de PIS, e apontou o documento de arrecadação (DARF) referente a PIS-Importação, como origem do crédito, alegando "pagamento indevido ou a maior", conforme disposto nas normas regulamentadoras.

O direito creditório não existiria, segundo o despacho decisório inicial, porque os pagamentos constantes do pedido estariam integralmente vinculados a débitos já declarados.

A fundamentação da não homologação da compensação pleiteada reside no cotejo entre as próprias declarações apresentadas pelo contribuinte e os documentos apontados como origem do direito creditório. Apesar do contribuinte informar ter retificado a DCTF posteriormente, a análise eletrônica do PERDCOMP se deu com base nas declarações ativas quando da apresentação do mesmo.

Embora os critérios dessa análise possam ser insuficientes para criar um juízo de certeza da inexistência ou insuficiência do crédito do contribuinte, esse fato por si só não ensejaria a decretação da nulidade do despacho por cerceamento de defesa, qual seja, a impossibilidade de o impugnante defender-se da não homologação, por falta de compreensão do motivo da não homologação.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 333, inciso I. Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando a compensação, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

Por certo, na sistemática da análise dos PERDCOMPs de pagamento indevido ou a maior, na qual é feito um batimento entre o pagamento informado como indevido e sua situação no conta corrente – disponível ou não, não se está analisando efetivamente o mérito da questão, cuja análise somente será viável a partir da manifestação de inconformidade apresentada pelo requerente, na qual, espera-se, seja descrita a origem do direito creditório pleiteado e sua fundamentação legal.

Foi o que ocorreu no presente caso, em que a recorrente já na fase litigiosa informou a origem do indébito e, posteriormente, juntou a documentação comprobatória que embasaria o seu direito. Não resta caracterizada a nulidade se o impugnante, a partir do despacho decisório, assimila as consequências do fato que deu origem à rejeição da compensação, que lhe possibilitem saber quais pontos devem ser esclarecidos em sua defesa, para comprovação de seu direito creditório.

Passemos à análise do mérito.

A 1^a Turma Especial enfrentou preliminarmente questão relativa à preclusão consumativa do direito à apresentação da DCTF retificadora após a transmissão do PER/DCOMP e antes da prolação do Despacho Decisório, documento este informativo do direito creditório decorrente do pagamento indevido da Contribuição.

Compartilho do entendimento exarado pelo Relator original, o qual transcrevo como parte deste voto:

Apesar da complementação das alegações da recorrente e a correspondente documentação comprobatória terem sido apresentadas apenas em sede de Recurso Voluntário, o que, em tese, estaria atingida pela preclusão consumativa, o entendimento predominante deste Colegiado é no sentido da prevalência da verdade material, com respaldo ainda na alínea “c” do § 4º art. 16 do PAF (Decreto nº 70.235/1972), quando a juntada de provas destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, mormente quando a Turma de Julgamento de primeira instância manteve a decisão denegatória da compensação, com base no argumento de que não foram apresentadas as provas adequadas e suficientes à comprovação do crédito compensado, quando tal questão não fora abordada no âmbito do Despacho Decisório guerreado.

Neste sentido, os dados da DCTF retificadora e os documentos colacionados são indícios de prova dos créditos e, em tese, ratificam os argumentos apresentados.

No caso em tela, não existe norma procedural condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF, embora seja este um procedimento lógico. O comando contido no inciso III do § 2º do art. 11 da IN RFB nº 903/2008, vigente à época, abaixo reproduzido, não se refere a decisão em pedido do contribuinte, que não é procedimento fiscal, em sentido estrito, ou seja, procedimento tendente a apurar débito do contribuinte.

Art. 11 . A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal. (grifei).

Portanto, não há impedimento legal algum para a retificação da DCTF, que considero tratar-se de prova indiciária, em qualquer fase do pedido de restituição ou compensação, desde que anteriormente à inscrição em dívida ativa, sendo que este somente pode ser deferido após a comprovação do direito creditório

Considero, também, suplantada a questão da não incidência das Contribuições de que trata a Lei nº 10.865/2004 em relação aos royalties, uma vez que estes são remunerações da propriedade industrial ou intelectual em razão de sua cessão, direito de uso ou transferência de tecnologia - uma obrigação de dar, não caracterizada como prestação de serviço.

A questão de mérito apresenta-se em concluir se o pagamento do PIS-Importação (código 5434-1), no valor de R\$ 70.896,74, referente ao 2º trimestre/2004, é indevido em decorrência dos valores pagos a título de royalties compreender tão somente parcela devida pela cessão, direito de uso e transferência de tecnologia à licenciada na fabricação de produtos, ou se tal parcela comporta igualmente remuneração advinda de outra modalidade de prestação de serviço conexa ou acessória ao contrato de licença.

Esta foi a dúvida suscitada da qual decorreu a conversão do julgamento, de 24 de abril de 2014, em Diligência à unidade de origem.

Salienta-se que a Solução de Divergência nº 11/2011, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) - SD Cosit nº 11/2011, pacificou o entendimento de que não há incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, vinculados à importação, sobre o valor pago a título de royalties, se o contrato discriminar destes os valores relativos aos pagamentos dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada.

No ponto em que se encontra os autos e realizada a Diligência determinada por Colegiado deste CARF, mister se faz apreciar os documentos e manifestações da contribuinte em face do relatório de diligência elaborado pela SAORT/DRF Camaçari/BA, bem como o teor deste (relatório).

Em que pese a constatação de que os documentos coligidos pela Unidade de Origem apresentaram-se "SEM ATESTE", entendo superada a insuficiência de autenticidade pois que no retorno da Diligência para juntada de documentos da contribuinte e apuração da legitimidade do crédito pleiteado, com base nos documentos acostados, a autoridade fiscal atestou a correlação entre *invoices*, contratos de câmbio, pagamentos e certificado de averbação, assim consignado (fl. 620):

04. Com relação aos documentos, os invoices e contratos de câmbios apresentados na manifestação de inconformidade demonstram que os pagamentos se referem ao contrato com certificado de averbação INPI NR. 991197/03.

Repisando, a Diligência teve por escopo (1) obter do contribuinte - licenciado cópias do contrato celebrado com a licenciadora, das faturas comerciais e dos registros no Livro Razão, relacionados com o pagamento de royalties que ensejaram o direito creditório pleiteado, e (2) a apuração pela Delegacia de origem da legitimidade do crédito pleiteado em face dos documentos coligidos.

De um lado a outro, os argumentos cingiram-se em afirmar (Auditor-Fiscal) ou infirmar (contribuinte) a previsão de prestação de serviços pela licenciadora em razão da presença, nas cláusulas do contrato de Licença, dos termos "informações técnicas" e "assistência técnica".

Assim, defendeu o Auditor-Fiscal a impossibilidade de afastar a incidência do PIS/Pasep-Importação sobre os pagamentos de royalties em razão dos valores comportarem também pagamentos decorrentes da prestação de serviços pela licenciadora. Em contrapartida, a contribuinte sustenta a não incidência da Contribuição pois as remessas de valores tem fundamento exclusivo no pagamento pela cessão, direito de uso e transferência de tecnologia, sem abranger quaisquer serviços prestados.

Analiso os argumentos suscitados para então decidir o litígio, iniciando-se com a manifestação da autoridade fiscal em seu Relatório de Diligência (fls. 620/624).

A autoridade fiscal preocupa-se em trazer a definição de royalties e seu conteúdo semântico para demonstrar a exclusão de "serviço técnico" e "assistência

"técnica" da abrangência de seu conceito. Para isso, utilizou-se das definições contidas na IN SRF nº 252/2002, que trata de royalties para fins da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Aduz que no contrato de licenciamento constam, além da licença para uso da propriedade industrial e intelectual, "outros elementos, que configuram serviços".

Fundamenta seus argumentos apontando para três cláusulas contratuais:

a. O subitem "1.4" cujo título é "Informações Técnicas" no qual se insere cláusula de fornecimento de materiais técnicos (desenhos, especificações e outros dados) e de assistência técnica, concluindo, quanto a esta (assistência técnica), tratar-se de uma obrigação de fazer, que vislumbra característica de prestação de serviço;

b. O subitem "4.2" que prescreve "Tarefa do Correspondente Técnico da Licenciadora" dispõe sobre fornecimento de informações à licenciada com relação "dispositivos licenciados e informações técnicas", concluindo também tratar-se de obrigação de fazer - prestação de serviço - na medida em que tais informações são disponibilizadas à licenciada;

c. No subitem "5. Remuneração" que estabelece a forma de cálculo da remuneração e seu percentual a título de royalties não se verifica individualização quanto à parcelas relativas à prestação de serviços.

Ao final de seu relatório, arremata pelo não reconhecimento do direito creditório à luz da Solução de Divergência Cosit nº 11/2011 que exige a individualização da remuneração - licença de uso e prestação de serviços - para efeitos de pagamento de royalties e cálculo das contribuições.

Entendo não assistir razão à autoridade fiscal.

A conceituação de royalties na IN SRF nº 252/2002 está prevista no inciso I, do § 1º do art. 17, *in verbis*:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extraír recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) direito de pesquisar e extraír 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 recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;*

Os termos "serviço técnicos" e "assistência técnica" estão definidos no inciso II, do mesmo artigo:

II - considera-se:

a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;

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

Pois bem, fato é que o dispositivo do IRRF distingue royalties de serviço técnicos e assistência técnica para efeito de incidência de pagamentos e remunerações nessas rubricas.

Quanto ao serviço técnico, a prestação é realizada por "profissionais liberais ou de artes e ofícios", portanto, é trabalho realizado por pessoa física, desenvolvendo atividade atinente a suas habilidades técnicas/artísticas em caráter pessoal. Não se prevê o trabalho realizado em nome de uma pessoa jurídica e no meu entender não se amolda às cláusulas contratuais em análise.

"Assistência técnica a assessoria permanente" diz respeito àquela prestada por quem cede licença de processo ou fórmula secreta cujo trabalho (assistência) faz-se necessário de modo permanente a possibilitar a efetiva utilização do processo ou fórmula cedida.

Não é a situação que envolve licenciada-licenciadora, pois o objeto é transferência de tecnologia para fabricação de peças automotivas, que não se confunde com um "processo" ou fórmula secreta" ou "outros serviços" que possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedida.

A utilização dos conceitos inseridos na IN SRF nº 252/2002 para estabelecer diferenças entre pagamentos de royalties e de serviço técnico/assistência técnica implica o ônus de se observar o conteúdo e aplicação desses termos na análise do Contrato de licenciamento e o objeto da atividade da recorrente.

Dito de outra forma, a autoridade fiscal emprestou os as definições da IN tão somente para segregar pagamentos ao exterior relativos à royalties, serviços técnicos e em assistência técnica; contudo, não utilizou seus significados na interpretação das atividades previstas no contrato, que por certo, não se tratam de licenças relativas a processos industriais ou à fórmula secreta, como conceituado na IN.

A conclusão, ainda que até aqui preliminar, é no sentido de que o contrato de licenciamento não contempla "serviço técnico" e assistência técnica" tal como conceituados na IN SRF nº 252/2002 para fins de segregação e apuração dos valores de royalties remetidos ao exterior aos quais não incidirão as Contribuições nos termos da SD Cosit nº 11/2011.

Serão, também, analisadas as cláusulas contratuais e a forma de apuração da remuneração dos royalties, que contêm expressões relativas a "informações técnicas", "assistências técnicas" e outros termos abordados no relatório para demonstrar a inexistência de prestação de serviços no contrato de licenciamento da contribuinte.

Antes, passo à análise da manifestação da contribuinte (fls. 629/636) que contrapõe os argumentos da autoridade fiscal no Relatório de Diligência.

Confronta a contribuinte os fundamentos do relatório da diligencia sob o argumento de que não houve a indicação dos serviços contemplados no contrato de licenciamento que foram efetivamente prestados pela licenciadora.

Alega que as "informações técnicas" não se caracterizam prestações de serviços, mas orientações disponibilizadas pela licenciadora por meio de manuais, guias de orientação, sem intervenção de pessoa física.

Destaca que o objeto do contrato é uma licença para uso de marca estrangeira para fabricar produtos e realizar vendas na modalidade "OEM", "OES" E "AM" e tal licença inclui a utilização das informações técnicas acerca dos produtos.

Argúi que a licenciadora fornece as instruções necessárias à execução das atividades (fabricação de produtos automotivos) no País.

Entendo assistir razão à recorrente.

As cláusulas contratuais são claras suficientes para apontar não somente a inexistência de prestação de serviços como um de seus objetos, ainda que secundário ou acessório, impõe também concluir que o cálculo da remuneração dos royalties contempla exclusivamente receitas de vendas dos produtos licenciados, o que exclui o pagamento pela prestação de serviços conexos ao licenciamento.

Primeiro, passo à análise do "Contrato de Licença" e do seu "Aditivo ao Contrato de Licença", celebrado entre a recorrente e a empresa estrangeira Continental Teves AG & CO. OHG, a qual será realizada mediante a investigação e interpretação dos vocábulos e expressões utilizadas que permitem extrair o seu objeto e, em especial, a previsão de (in)existência de serviços conexos à licença.

a. "Dispositivos Licenciados" referem-se aos produtos automotivos (peças) listados na "Tabela A" (fls. 447/450) licenciados à fabricação. Referida tabela compõe de peças veiculares de fabricação nacional. Portanto, não contemplam serviços.

b. "Patentes Licenciadas", relacionadas na "Tabela B" (fl. 451), referem-se a patentes possuídas pela licenciadora que se relacionam ou se aplicam aos "dispositivos licenciados". Portanto, não se tratam de serviços.

c. "Informações Técnicas" referem-se à disponibilização de informações orais ou por escrito relativas aos "dispositivos licenciados". As "informações" estão discriminadas na "Tabela C" (fls. 452/456) e compõem exatamente da mesma relação de dispositivos da "Tabela A". Portanto, não se tratam de outro serviço conexo, são mera prestações de informações, por intermédio de desenhos, especificações e outros dados.

d. Os termos "OEM", "OES" e "AM" referem-se à fornecimento de peças e sobressalentes aos fabricantes de carros.

e. "Atividades de B&C" referem-se à produção e venda de sistemas de freios e seus acessórios.

f. A cláusula "2.1 Licença Concedida" trata do objeto do contrato, que se resume à licença para fabricar as peças automotivas relacionadas nas tabelas e vender os dispositivos como "OEM", "OES" e "AM", incluindo-se a licença para usar informações técnicas e as patentes licenciadas.

Tais cláusulas são precisas para delas depreender a inexistência de prestações de serviços no âmbito do contrato celebrado.

g. O tópico "4. Informações técnicas" trata do fornecimento de informações, o qual dispõe no item "4.1.1", "A LICENCIADA receberá da LICENDIADORA as Informações técnicas abaixo descritas";

h. Da leitura da cláusula "4.2" infere-se que "dar informação" corresponde a colocar à disposição da licenciada cópias da documentação descrita na "Tabela C" e demais dados técnicos relativos e necessários à fabricação dos dispositivos licenciados, o que inclui respostas a consultas técnicas formuladas e recebidas, em relação aos dispositivos licenciados.

Atente-se que a atividade objeto do contrato de licenciamento é o fornecimento de licença de uso ou cessão para a transferência de tecnologia para a fabricação e venda de peças automotivas.

Não há previsão de quaisquer prestações de serviços conexos ao licenciamento, isto é, inexistem qualquer obrigação de fazer; restringe-se o contrato a uma obrigação de dar.

A definição de prestação de serviço, construída pela doutrina jurídica, é estabelecida nos termos em que há um esforço humano dirigido a terceiro, com conteúdo econômico, em caráter negocial e profissional, realizada sob regime de direito privado, cujo objeto é a realização de atividade da qual resulte um bem material ou imaterial.

Assim dispõe a doutrina de Paulo de Barros de Carvalho¹ em seu escólio acerca da prestação de serviço sujeita ao ISS:

A mais desse fator, é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de "obrigação de fazer". Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.

Documento assinado digitalmente por CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método, 3. ed.. São Paulo: Noeses, 2009, p. 768
Autenticado digitalmente em 07/10/2016 por MONICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS, Assinado digitalmente
em 19/10/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA
Impresso em 19/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Destarte, a previsão contratual de disponibilização de "informações técnicas" e "assistência técnica", por intermédio de entrega de dados e outros documentos pela licenciadora estrangeira, para utilização na fabricação de produtos licenciados no País, não configura prestação de serviços conexos ao licenciamento para efeitos de incidência de Contribuição para o PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação.

A segunda análise recai sobre a forma de cálculo e a modalidade do pagamento dos royalties remetidos ao exterior em cumprimento às cláusulas estipuladas no contrato de licença.

A remuneração do contrato de licença está previsto em sua cláusula "5.1 Royalty reincidente" (fl. 439) a qual estipula a taxa de 4% (quatro por cento) sobre "todos os Preços de Fábrica de vendas de Dispositivos Licenciados e quaisquer outras peças de veículos automotivos fabricados em conformidade com as Informações Técnicas e/ou pela utilização das Patentes Licenciadas."

Referida taxa sofreu alteração por meio do "Aditivo ao Contrato de Licença", de 28/10/2004, que em suas folhas 2/4 e 3/4 (e-fls. 459/460) dispôs que "A LICENCIADA pagará à LICENCIANTE um Royalty Reincidente não restituível que remontará a 3% (três por cento) de todas as Vendas Líquidas."

Resta claro qual deve ser a composição dos valores sobre os quais incidirão os royalties: preços de venda (na fábrica) ou vendas líquidas, em determinado período.

Desses valores estão excluídos quaisquer parcelas relativas a pagamentos por serviços conexos à licença tomados pela contribuinte-licenciada.

Isto porque há previsão expressão na cláusula "5.2 Pagamento de royalty e Relatório de Royalty" de que o pagamento dos royalties será acompanhado de relatório a ser prestado pela contribuinte à licenciadora contendo (i) relação dos artigos e números dos dispositivos licenciados vendidos ou utilizados; (ii) o montante de "Preços de Fábrica recebidos por Dispositivos licenciados e suas peças" e (iii) a discriminação (origem / "derivação") das quantias pagas à licenciadora, conforme as informações prestadas.

Completada a análise quanto aos valores que compõem o cálculo do pagamento dos royalties devidos à licenciadora, cumpre verificar a correspondência desse com os demais documentos coligidos e a sua regularidade conforme exigências da legislação. Os documentos em apreço são: *invoice* (fatura comercial), contrato de câmbio e correspondente registro na escrituração contábil.

A *invoice* nº nº 90343232 (fl. 591/594) emitida pela licenciadora informa pagamento relativo a "Taxas de Royalties referentes à Taxa de Licença Contrato de 12 de novembro de 1999 (...)", com valor total de USD 1.300.811,16.

De fato, o valor consignado não é o efetivamente remetido pois, conforme cláusula contratual, o pagamento deve ser líquido de impostos e taxas no país do licenciado. Assim, efetuada a retenção legal de 15% relativo ao IRRF (conforme informado no campo "outras especificações" do contrato de câmbio de fl. 204 e

lançamento no livro Razão à fl. 600), o valor a ser remetido é de USD 1.105.689,49 (R\$ 3.454.395,10), exatamente como consignado na "Planilha de Cálculo" (fl. 201) e Contrato de Câmbio nº 04/03489, de 23/06/200 (fls. 203/205), corroborado com extrato emitido pelo UNIBANCO, que comprova sua liquidação.

Passo seguinte é verificar a regularidade da remessa cambial a título de royalties.

A disciplina acerca das remessas de valores para o exterior a título de royalties ou qualquer outro título (inclusive "assistência técnica") foi estabelecida pela Lei nº 4.131, de 03/09/1962, com o controle pela Superintendência da Moeda e do Crédito -SUMOC.

Atualmente regulamentada pelo Banco Central do Brasil pela Circular nº 3.689/2013, que dispõe sobre o capital estrangeiro no País e sobre o capital brasileiro no exterior.

De fato, em ambos diplomas não se verifica qualquer distinção quanto ao pagamento a título de royalties ou de outros serviços para o exterior.

Não obstante, a Circular nº 3.689/2013, na Subseção I, que trata de "Royalties, serviços técnicos e assemelhados", do capítulo "Operações financeiras", dispõe sobre os registros das operações contratadas e discrimina suas espécies, como transcrito:

Subseção I

Royalties, serviços técnicos e assemelhados

Art. 101. Esta subseção dispõe sobre o registro, no módulo ROF do RDE, das operações contratadas entre pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no País, e pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, relativas a:

I - licença de uso ou cessão de marca;

II - licença de exploração ou cessão de patente;

III - fornecimento de tecnologia;

IV - serviços de assistência técnica;

V - demais modalidades que vierem a ser averbadas pelo INPI; e

VI - serviços técnicos complementares e as despesas vinculadas às operações enunciadas nos incisos I a V deste artigo não sujeitos a averbação pelo INPI.

Resta evidente que o regulamento estabeleceu diferenças entre royalties e serviços nos incisos "I" a "III" (royalties), "IV" (serviços de assistência técnica) e "V" (serviços técnicos complementares).

Desde a edição da Carta-Circular nº 2803/98, vigente em 01/07/1998, que contempla as operações da recorrente no ano de 2003/2004, as diferenças entre remessas por pagamento de royalties e de outros serviços estão especificadas segundo Tabela com os códigos atribuídos à natureza da operação, quando da prestação dessas informações no preenchimento do contrato de câmbio.

Conforme a transcrição de Tabela, resta caracterizada a natureza do pagamento ao exterior com a verificação do código informado no contrato de câmbio:

XIV - SERVIÇOS DIVERSOS	
NATUREZA DA OPERAÇÃO	Nº CÓDIGO
1- EXPORTAÇÃO/IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS 1/	
PATENTES 2/	
licença de exploração/cessão	45625
MARCAS 2/	
licença de uso/cessão	45618
FORNECIMENTO DE 2/	
-tecnologia	45632
-serviços de assistência técnica	45649
-serviços e despesas complementares	45584
FRANQUIAS 2/	
	45591
IMPLANTAÇÃO OU INSTALAÇÃO DE PROJETO	
-técnico-econômico	45656
-industrial	45663
-de engenharia	45670
SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS 3/	
-projetos, desenhos e modelos industriais	45687
-projetos, desenhos e modelos de engenharia	45694
-montagem de equipamentos	45704
-outros serviços técnicos-profissionais	45711

In casu, verificando a natureza da operação informada pela recorrente no Contrato de Câmbio nº 04/03489 (fl. 203) constata-se tratar-se do código de prefixo **“45632”**, que conforme inciso III, do art. 101 da Circular do BCB nº 3.689/2013, corresponde ao pagamento ao exterior em decorrência do fornecimento de tecnologia, que evidencia pagamento de royalties.

Na hipótese do pagamento corresponder à prestação de serviço de assistência técnica ou de serviços complementares, os códigos seriam, respectivamente, 45634 e 45584, o que não se verifica nos autos.

Assim, os documentos coligidos nos autos, relativos à apuração e ao pagamento dos valores devidos e remetidos ao licenciador estrangeiro, com a utilização de código cambial vinculado a pagamentos de royalties, comprovam tratar-se de remessa a título de royalties previsto em contrato para a transferência de tecnologia para fabricação de produtos licenciados.

Finalizando, concluo que, à luz do contrato de licenciamento e os efetivos pagamentos realizados ao exterior, não incide as Contribuições para o PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, pois tais pagamentos, cujos cálculos baseiam-se nas vendas líquidas de produtos licenciados, referem-se exclusivamente à remuneração contratual pela transferência de tecnologia, com natureza jurídica de royalties, inexistindo parcelas relativas à serviços conexos à licença a serem individualizados no contrato.

Evidencia-se assim, pagamento indevido o recolhimento efetuado pela recorrente, para o qual se pleiteia restituição do valor recolhido, por meio do DARF, código 5434 (fl. 202).

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer o direito creditório da recorrente e dar provimento ao recurso voluntário."

Retornando ao caso deste processo, importante ressaltar que todos os documentos analisados no julgamento do paradigma encontram correspondência com os documentos juntados ao presente, a saber:

- a) "Contrato de Licença" e seu "Aditivo ao Contrato de Licença", celebrado entre a Continental do Brasil e a empresa estrangeira Continental Teves AG & CO. OHG - (fls. 434 a 461 - mesmo contrato que o analisado no julgamento do paradigma);
- b) invoice nº 90436029 (fls. 514) emitida pela licenciadora informando pagamento relativo a "Taxes de Royalties referentes à Taxa de Licença Contrato de 12 de novembro de 1999 (...)", no valor total de USD 1.703.052,72;
- c) contrato de cambio nº 05/025953 e 05/028961, no valor de USD 1.447.594,81 (valor total - fls. 221 a 227), que comprova a remessa ao exterior de USD 1.447.594,81 (R\$ 3.656.624,49), corroborado com extrato emitido pelo UNIBANCO que comprova sua liquidação;
- d) o valor da remessa, conforme cláusula contratual, corresponde ao valor total da invoice menos o desconto do IRRF de 15%, conforme lançamentos no razão fls. 522) e planilha de cálculo de fl. 219;
- e) a natureza da operação no Contrato de Câmbio nº 05/025953 e 05/028961 foi especificada com o código de prefixo "**45632**", que, conforme inciso III do art. 101 da Circular do BCB nº 3.689/2013, corresponde ao pagamento ao exterior em decorrência do fornecimento de tecnologia, o que evidencia pagamento de royalties;
- f) DARF de fl. 220.

Portanto, constata-se que neste processo o contribuinte juntou os mesmos documentos que foram considerados hábeis à comprovação do direito creditório no caso do paradigma, variando apenas o número dos documentos e os valores envolvidos.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, dá-se provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório em litígio.

Winderley Moraes Pereira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/10/2016 por MONICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS, Assinado digitalmente em 19/10/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 19/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA