



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

**Processo n°** 13888.721085/2013-08  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-004.894 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS  
**Recorrente** KSPG AUTOMOTIVE BRAZIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008

COFINS. CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ROYALTIES

*Royalty* enquanto remuneração pelo direito de uso de determinada tecnologia, escapam da autorização legal para descontar créditos, haja vista não se tratar, nem de aquisição bem, nem de contratação de serviço.

VALOR DE ALÇADA PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE OFÍCIO - SÚMULA CARF N° 103

O Ministro da Fazenda, consoante os termos do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, estabeleceu que só haverá recurso de ofício de Turma julgadora de DRJ quando a decisão exonerar o sujeito passivo de pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00. Sendo inferior o valor exonerado, não se conhece do recurso de ofício, uma vez que a aferição do valor de alçada se dá na data do julgamento do mesmo (Súmula CARF nº 103).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso de Ofício Não Conhecido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por não conhecer do Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator e, pelo voto de qualidade, para negar provimento ao Recurso de Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne que deram provimento ao Recurso, nos termos da declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais de Laurentiis Galkowicz e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado).

## **Relatório**

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a empresa KSPG AUTOMOTIVE BRAZIL LTDA. (fls. 760/770), em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS dos períodos de julho a outubro de 2008, exigindo-se o crédito tributário no valor total de R\$ 3.288.887,53.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 744/759, as diferenças apuradas são decorrentes da glosa dos créditos calculados sobre despesas de royalties pagos à matriz domiciliada na Alemanha, bem como da aplicação equivocada das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre vendas de produtos tratados no art. 3º da Lei nº 10.485/2002 a pessoa jurídicas que não se enquadram no inciso I desse artigo, razão pela qual deveriam ser aplicadas as alíquotas concentradas de 2,3% e 10,8%, nos termos do seu inciso II. O enquadramento legal encontra-se a fls. 761, 764, 766 e 769.

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me do relatório da decisão nº 14-49.522, de 27/03/2014, prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, vazada nos seguintes termos (fls. 837/860):

*"(...) Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 777/807, na qual alegou "que a tecnologia ("know-how") transferida por sua matriz no exterior e remunerada com o pagamento de royalties consiste em insumo absolutamente necessário a seu processo produtivo e, assim, lhe confere o direito ao crédito de PIS e Cofins."*

*Em relação "às alíquotas de PIS e Cofins aplicáveis às operações autuadas, a Impugnante entende que utilizou corretamente as alíquotas básicas dessas contribuições, pois não estão sujeita às norma prevista na Lei nº 10.485/2002 e, ainda, seus clientes não podem ser considerados consumidores finais."*

*Prosseguiu com arrazoado sobre a essencialidade do know-how transferido por sua matriz para a produção de pistões, configurando-se assim em insumo no seu processo produtivo,*

*enquadrando-se no conceito estabelecido no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, em consequência, gerando direito a crédito das contribuições não cumulativas.*

*O argumento utilizado pela fiscalização, de que os royalties não estariam ligados à produção, já que a obrigação contratual com a matriz surge apenas quando os produtos já estão prontos e acabados, é absolutamente equivocado. Não há dúvidas de que a tecnologia adquirida pela Impugnante é absolutamente necessária e está totalmente vinculada à produção dos pistões, e a forma de determinação do valor a ser pago não altera a natureza dos insumos adquiridos.*

*Transcreveu trechos do contrato entre a Impugnante e sua matriz e expôs pormenores de seu processo produtivo, com o intuito de demonstrar a imprescindibilidade da transferência de tecnologia remunerada pelos royalties para seu processo produtivo.*

*Refutou novamente a vinculação do critério de remuneração à caracterização dos royalties como insumo, transcrevendo ementa da Solução de Consulta nº 62/2009, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 10ª RF (fl. 787).*

*Concluiu o tema, defendendo a tese de que “o termo ‘insumo’ deve ser interpretado de forma ampla, **como todos os bens e serviços necessários e aplicados, ainda que indiretamente, na produção ou fabricação de bens e produtos**”, transcrevendo jurisprudência do Carf e STJ.*

*Sobre as vendas de produtos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.485 e as alíquotas das contribuições incidentes, argumentou que elas admitem três hipóteses:*

*a) nas vendas realizadas para fabricantes de veículos e máquinas relacionados no artigo 1º da Lei nº 10.485/02 ou para fabricantes de autopeças constantes dos anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados, aplicar-se-á as alíquotas de PIS e COFINS nos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente;*

*b) nas vendas para comerciantes atacadistas ou varejistas ou para consumidores, a incidência do PIS e da COFINS dar-se-á sob as alíquotas de 2,3% e 10,8%, respectivamente, e c) quando a venda não se enquadrar em nenhuma das situações acima relatadas, a tributação ocorrerá nos termos do artigo 2º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, o PIS e a COFINS serão devidos às alíquotas de 1,65 e 7,6%, respectivamente.*

*Considerando que suas vendas para fabricantes de outros produtos, que não os do item ‘a’, também não correspondem ao item ‘b’, porque tais fabricantes não são “comerciantes atacadistas ou varejistas” e muito menos “consumidores”, defendeu ser aplicável as alíquotas básicas (item ‘c’), ou seja, 1,65% e 7,6%.*

*Discordou da posição da fiscalização, de que os referidos fabricantes seriam consumidores, argumentando que “o simples fato das autopeças comercializadas pela Impugnante constarem do anexo I da Lei nº 10.485/02 não permite concluir que as disposições da referida lei são obrigatoriamente aplicáveis nas operações em questão.” Seria necessário que ocorressem as demais condições, quais sejam, que as vendas fossem destinadas aos fabricantes, comerciantes ou consumidores relacionados na norma.*

*Alegou que apenas em situações específicas, expressamente relacionadas pelo legislador, seria permitida a aplicação de alíquotas diferenciadas, transcrevendo como exemplo o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, para concluir que a aplicação das alíquotas utilizadas pela fiscalização só se verifica quando as vendas – de produtos relacionados no anexo da Lei nº 10.485 – se destinarem a comerciante atacadista ou varejista ou para consumidor. Ou seja, a aplicação de tais alíquotas possui caráter excepcional, sendo a regra geral as das Leis nºs 10.637 e 10.833.*

*Citou a definição de consumidor do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.079/1990, art. 2º), segundo o qual “é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”, o que não se aplica à empresa que adquire mercadoria como insumo para utilizá-la em sua produção (no caso, as compradoras de suas mercadorias para os quais a fiscalização entendeu serem aplicáveis as alíquotas maiores).*

*Transcreveu doutrina e jurisprudência em apoio à sua tese.*

*Explicou que as empresas adquirentes de seus produtos, e que não se enquadram no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.485, aplicam-nos diretamente na atividade econômica por elas desenvolvidas, isto é, fabricação de motosserras e motocicletas. Portanto, tais empresas não são destinatários finais e, conseqüentemente, não podem ser consideradas consumidoras para fins de aplicação das alíquotas do inciso II do mesmo dispositivo legal.*

*Por fim, insurgiu-se contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, citando acórdão do Carf nesse sentido.*

*É o relatório.*

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ/RPO abaixo transcrito (fl. 837):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008*

*CRÉDITOS. INSUMOS. ROYALTIES. Os valores pagos a título de royalties não se enquadram no conceito de insumo e não geram créditos a serem descontados das contribuições não cumulativas.*

*AUTOPEÇAS. LEI 10.485/2002. A venda de produtos listados nos anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, a fabricantes não enquadrados no seu art. 3º, I, sujeitam-se à tributação pelas alíquotas gerais das contribuições - 1,65% da Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% de Cofins, no caso do vendedor sujeitar-se à não cumulatividade.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008*

*CONEXÃO.*

*Por serem conexos, aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O Presidente da 4ª Turma da DRJ/RPO recorreu de Ofício da decisão, em cumprimento ao que dispõe o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, tendo em vista que crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 1.000.000,00, à época, definido na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

Regularmente notificado do julgado em 23/04/2014 (fl. 869) e não concordando, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário em 30/04/2014 (fls. 871/889), reiterando os argumentos expendidos na Manifestação de Inconformidade, em resumo com as seguintes razões:

***a. Dos créditos de PIS e COFINS registrados em decorrência dos pagamentos de royalties***

- o Fisco alega que a Recorrente não faria jus aos créditos de PIS e COFINS, pois a tecnologia cedida por sua matriz não seria insumo na produção de bens e, portanto, não seria hipótese autorizadora do registro dos créditos nos termos da legislação aplicável;

- a Recorrente não concorda com a glosa dos créditos de COFINS decorrentes dos pagamentos por ela realizados a título de *royalties* por transferência de tecnologia à sua matriz (KS Kolbenschmidt GmbH) estabelecida na Alemanha, na medida em que essa tecnologia (*know-how*) consiste em insumo absolutamente necessário a seu processo produtivo e, assim, lhe confere o direito ao crédito de COFINS;

***a1. Da caracterização dos royalties como insumo***

- o *know-how* que é fornecido à Recorrente nada mais é do que a transferência de toda a tecnologia, suporte, experiência e conhecimento necessários à produção dos pistões. É evidente que o *know-how* para produção é **necessário e diretamente aplicado** ao processo produtivo, constituindo, sem sombra de dúvidas, em insumo para a produção.

- transcreve no recurso os principais dispositivos do contrato celebrado entre a Recorrente e sua matriz, onde a transferência de todo esse *know-how* pode ser constatada;

- demonstrando a essencialidade da tecnologia que é fornecida por sua matriz, a Recorrente expõe no corpo do recurso, de forma sumarizada, o funcionamento do seu processo produtivo;

***a2. Da impertinência do critério de remuneração à caracterização dos royalties como insumo***

- a fiscalização acaba por atrelar, de forma incorreta, o conceito de insumo ao critério de pagamento estipulado contratualmente. De acordo com o entendimento exposto pelo agente autuante, o *know-how* não seria um insumo pelo fato do pagamento dos royalties respectivos ser feito em função da venda e não da produção dos pistões;

- ou seja, o Fisco baseou-se primordialmente na forma de remuneração da tecnologia descrita acima para definir se são insumos ou não e deixando de examinar, no caso concreto, se eles são ou não aplicados na produção.

***a3. Do conceito de insumo imputado pelas dd. autoridades fiscais***

- vale reiterar que o entendimento exposto pela fiscalização, baseado essencialmente nas Instruções Normativa nºs 247/02 e 404/044, no sentido de que somente deveriam ser tratados como insumos bens e serviços consumidos no processo de produção, deve ser prontamente afastado, por falta de fundamento legal na legislação da COFINS e pela falta de pertinência à sistemática dessas contribuições. Cita precedentes do CARF.

***b. Da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício***

- cumpre à Recorrente demonstrar a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. Ocorre que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 utilizado como base legal para sustentar a incidência de juros sobre a multa de ofício trata tão-somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil;

Por fim, requer o provimento do presente apelo e que seja reformada a decisão de piso, de forma que seja reconhecido o direito aos créditos de COFINS e, conseqüentemente, canceladas as exigências fiscais que ainda estão em disputa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

***1. Da admissibilidade dos Recursos de Ofício e Voluntário***

### **1.1. Do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

### **2.2. Do Recurso de Ofício**

Sobre o conhecimento do recurso de ofício, destaco que com a alteração promovida pela Portaria do MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, elevando o limite de alçada para o seu conhecimento no âmbito do contencioso administrativo fiscal para o montante de R\$ 2.500.000,00 - o qual deve ser observado nesse momento processual a teor da Súmula 103 do CARF<sup>1</sup> -, o presente caso, então, NÃO preenche os requisitos para a apreciação por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

Conforme pode ser verificado pelo Extrato do Processo (linha valores suspensos - Julgamento Recurso de Ofício) às fls. 907/908, a decisão recorrida cancelou parcialmente o lançamento referente ao PIS (R\$ 224.535,98 de principal e R\$ 168.401,98 de multa proporcional) e parcialmente à referente à COFINS (R\$ 615.104,97 de principal e R\$ 461.328,72 de multa proporcional), o que totaliza um montante de R\$ 1.469.371,60, estando fora do limite de alçada para o conhecimento e análise no âmbito do contencioso administrativo fiscal por este CARF.

Ante o acima exposto, não conheço do recurso de Ofício.

## **2. Objeto da lide**

A disputa travada nos autos deste processo ficou restrita à possibilidade ou não do registro de créditos de COFINS/Importação, em decorrência dos pagamentos efetuados pela Recorrente à sua matriz a título de *royalties* por transferência de tecnologia (*know-how*).

Isto porque a DRJ ao apreciar a impugnação apresentada pela Recorrente, decidiu julgá-la parcialmente procedente, determinando a exclusão de parte do crédito tributário, reconhecendo que a empresa utilizou corretamente as alíquotas básicas de PIS e da COFINS (pois não está sujeita às normas previstas na Lei n.º 10.485/2002, na medida em que suas vendas não foram realizadas para "consumidores finais", tal como alegado pela Fiscalização).

## **3. Do Conceito de Insumos**

No que se refere ao desconto de créditos, o núcleo da questão em combate, concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - **bens e serviços** adquiridos, que geram direito aos créditos de PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

---

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições - na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo (CARF), na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.*

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

*(...) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (...).*

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - **que sejam aplicados na produção - de bens ou serviços**, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

Em suma, o entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

*“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

*(...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Mauricio Taveira e Silva, j. 03/02/2010).*

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar neste caso sob exame, quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

Consta do Recurso Voluntário à fls. 875/879 dos autos, um sumário do seu processo produtivo, onde especifica que o objetivo é a fabricação de: *"PISTÕES"*, nos termos do presente contrato, são pistões de metal leve de até 160 mm de diâmetro para motores de combustão."

*"Os pistões são peças utilizadas nos motores a combustão interna desde sua invenção, por volta de 1860. Apesar de suas funções básicas não terem mudado desde então, os desenvolvimentos e melhorias tecnológicas constantemente desafiam os limites*

*operacionais dessas peças. A necessidade de manter o bom desempenho, mesmo tendo condições cada vez mais adversas, impulsiona a pesquisa e o desenvolvimento nesse campo".*

Os adquirentes das peças, são os fabricantes de motosserras e de motocicletas.

#### **4. Das despesas com os Royalties (know-how)**

A Recorrente controverte em seu recurso a glosa dos créditos tomados sobre o pagamento de *Royalties*.

*Afirma a Recorrente em seu recurso que, "(...) Com efeito, o fato de a remuneração ser atrelada ao volume de vendas não interfere na caracterização do know-how como insumo de produção. Como detalhadamente exposto acima, os pistões apenas estão prontos e acabados porque a Recorrente se utilizou do know-how adquirido de sua matriz. Sem esse know-how, repita-se, não haveria produção de pistões e, obviamente, receita decorrente da venda desse produto".*

Por outro lado, vale transcrever os argumentos expostos pela Fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal (TVF), para sustentar a glosa dos créditos em debate (fl. 750):

É óbvio que nenhuma empresa possui, ou deveria possuir, despesas desnecessárias. Entretanto, não é toda e qualquer despesa que tem o condão de gerar créditos, por mais necessária que seja, mas somente aquelas exaustivamente relacionadas nas leis específicas que regem a matéria. No caso de royalties, estes não estão contemplados entre os itens geradores de créditos, a menos que sejam considerados insumos da produção (inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Portanto, a questão central deste tópico consiste em decidir se royalties são ou não insumos da produção.

Conforme exposto neste tópico, a fiscalização entende que royalties não são considerados insumos diretos da produção de bens e mercadorias da autuada, portanto os respectivos valores pagos a este título à matriz localizada na Alemanha devem ser excluídos das bases de cálculo dos créditos das contribuições, e assim foi feito conforme Demonstrativo de Glosa de fls. 625 a 626.

Pois bem. Primeiramente, entendo que há a necessidade de visitar o dispositivo legal que trata do que venham a ser insumos, enquanto concessionários do direito ao desconto de créditos, nos seguintes termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I- (...).*

*II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*

Portanto, é importante repisar que o inciso II, do artigo 3º da lei acima (que rege a não cumulatividade das contribuições sociais), admitem o desconto de créditos com

relação a **bens e serviços** utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços.

Os “*royalties*”, no direito brasileiro, representam pagamentos decorrentes da exploração lucrativa de bens incorpóreos (**direito de uso**) vinculados à transmissão de tecnologia, representados pela propriedade de invento patenteado, assim como conhecimentos tecnológicos, fórmulas, processos de fabricação, e ainda, marcas de indústria ou comércio notórias, aptas a produzir riqueza através da comercialização, em virtude da aceitação dos produtos que a representam, conforme se verifica do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, *in verbis*:

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

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

*Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.”*

Nas convenções internacionais, em regra, o termo “*royalties*”, designa as **remunerações derivadas da transferência de tecnologia**, quais sejam, o uso ou concessão do uso e equipamentos industriais, comerciais ou científicos e informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Nessa esteira, prossegue a Recorrente em seu recurso informando que “(...) *Como já exposto nos autos deste processo, o **know-how** que é fornecido à Recorrente nada mais é do que a transferência de toda a tecnologia, suporte, experiência e conhecimento necessários à produção dos pistões. É evidente que o **know-how** para produção é **necessário e diretamente aplicado** ao processo produtivo, constituindo, sem sombra de dúvidas, em insumo para a produção.*

*“(…) 2.1 - A KS confere à KSP o direito não exclusivo de produzir PISTÕES no Brasil, fazendo uso do KNOW-HOW e das PATENTES, bem como de vender no Brasil e, nos termos dos incisos 2.2 e 2.3, também em outros países, os PISTÕES produzidos.”*

Como se sabe, o contrato de “know-how” é aquele mediante o qual o licenciante transmite informações tecnológicas previamente existentes de natureza sigilosa que lhe pertencem, por cessão temporária ou definitiva de direitos, autorizando o licenciatário a explorar por conta própria, sem que o licenciante interfira na aplicação da tecnologia ou garanta o resultado.

Dentro desse contexto, quando discorrendo sobre a natureza jurídica dos royalties, desta forma restou bem definido pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no Acórdão nº 3402-003.821, de 26/01/2017:

" (...) 24. No caso decidendo o que se afigura é a transferência de tecnologia desenvolvida pela empresa estrangeira para fins de fabricação de automóveis no país, mediante a contrapartida do pagamento de *royalties* pela empresa nacional em favor da detentora desta tecnologia.

25. Dessa feita, o que se percebe existir aqui é a cessão de um direito e não a prestação de um serviço, na medida em que a obrigação avençada apresenta natureza de obrigação de dar e não de fazer. Logo, os valores pagos pela recorrente para a empresa estrangeira e que foram objeto de autuação apresentam natureza jurídica de *royalties* e não de remuneração de serviço, o que afasta a exigência fiscal aqui tratada". (Grifei)

Pois bem. Como já abordado neste voto, a controvérsia aqui discutida trata da possibilidade de tomada de créditos a título de insumo sobre *royalties* pagos na importação de tecnologia.

Entendo que, a luz da legislação e dos conceitos que rege a matéria aqui discutido, o direito ao crédito de COFINS estaria circunscrito a **aquisição de bens** ou **serviços**, e que os *royalties* não representariam nenhum dos dois institutos referidos.

Segundo Alberto Xavier, em “Direito Tributário Internacional do Brasil” (Editora Forense, Rio de Janeiro, 6ª edição, 2004. p. 765), *Royalty* é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos (bens incorpóreos), diferentemente dos aluguéis, que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

Portanto, diante do conceito de insumo definido neste voto e a luz da legislação vigente, é forçoso concluir que as despesas de *royalties* - que é a remuneração paga pelo direito de uso de determinada tecnologia, não geram direito a crédito na apuração da COFINS não cumulativa, por não se caracterizar como aquisição de bens nem da contratação de serviços utilizados como insumos na produção de bens da Recorrente, além de não estarem relacionadas entre as demais despesas listadas na Lei nº 10.833, de 2003, como passíveis de creditamento.

Por fim, nesse mesmo sentido é também o entendimento predominante pela RFB, como se vê nas Soluções de Consultas de diversas Superintendências Regionais, indicadas a seguir: Solução de Consulta 57/2007 - SRRF/5ª RF ; (Solução de Consulta 343/2005 - SRRF/6ª RF; Solução de Consulta 194/2005 - SRRF/7ª RF; Solução de Consulta 372/2010 - SRRF/8ª RF; Solução de Consulta 115/2006 - SRRF/10ª RF e Solução de Consulta 199/2009 - SRRF/9ª RF. Na decisão *a quo*, restou consignado que por haver uma série de posicionamentos contrários nas diversas Regiões Fiscais da Receita Federal, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) proferiu a Solução de Divergência nº 11/2011, pacificando o entendimento:

*Royalties.*

**Não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o valor pago a título de *Royalties*, se o contrato discriminar os valores dos *Royalties*, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente**

---

*claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição. (Grifei)*

E o fundamento desse entendimento foi justamente o fato dos *royalties* não corresponderem a uma prestação de serviços, impossibilitando seu enquadramento como insumo e, em decorrência, a geração de créditos.

Concluindo, enquanto remuneração pelo direito de uso de determinada tecnologia, os *royalties* escapam da autorização legal, haja vista não se tratar, nem de aquisição de bem, nem de contratação de serviço.

## 5. Conclusão

Forte em todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênias ao Ilustre Relator para expor aqui as razões de minha divergência quanto à possibilidade de creditamento dos gastos a título de *royalties* pagos em razão da cessão de direito de uso de *know how* específico e essencial ao processo produtivo da Recorrente.

De saída, é preciso frisar que acompanhamos o Relator na questão prejudicial relativa ao conceito de insumo para fins de créditos de PIS/Cofins, adotando a concepção versada no Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.*

Dito isto, aderimos ao *ponto de partida* do voto do relator, ao concluir que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - **que sejam aplicados na**

**produção - de bens ou serviços**, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

Se verifica, portanto, que esse critério é erigido à partir de uma relação de pertinência do bem ou serviço em relação ao processo produtivo da Recorrente, deixando evidente a intenção do legislador em permitir o creditamento dos *custos*, mas não das *despesas* do contribuinte.

Os *custos*, de forma assaz sintética, são os gastos realizados com bens e serviços que serão utilizados para a produção de outros bens ou prestação de serviços que componham o objeto social da empresa, ao passo que a *despesa*, conforme o NPC 14, é o encargo necessário para comercializar os bens ou serviços, objetos da atividade, bem como para a manutenção da estrutura empresarial independentemente da sua frequência - a despesa, embora direta ou indiretamente necessária para a geração da receita, não está associada à prestação do serviço ou à produção do bem, não sendo, pois, agregada ao custo.

A legislação das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) trouxe um rol extenso de hipóteses de creditamento, abrangendo lá todas as espécies de custos de produção, em seu art. 3º, II, mas também diversas hipóteses de despesas, como por exemplo o aluguel de prédios, previsto no art. 3º, IV.

O cerne da questão, portanto, consiste em determinar se os royalties pagos em razão da transferência do *know how* para a produção dos pistões seria uma despesa - e portanto não dando direito ao crédito em razão da ausência de previsão legislativa específica - ou custo - dando direito ao crédito como insumo.

Adiantamos que entendemos que esses royalties pagos possuem natureza de *custo*, o que leva ao segundo ponto controvertido, que diz respeito à sua natureza de *bem ou serviço*, para enquadramento na previsão do art. 3º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Passemos às razões de nosso voto.

Em primeiro lugar, é preciso deixar claro que resta patente nos autos que o *know how* fornecido é essencial à produção do bem objeto da atividade industrial da Recorrente, tratando-se de gasto intrinsecamente vinculado à operação da empresa e ao produto que será produzido. É, pois, muito diferente dos *royalties* pagos pela utilização de uma marca, com potencial de incrementar a geração de receitas, que não impacta diretamente na produção do bem, ou pela utilização de invenção que otimiza o processo produtivo, imprimindo-lhe eficiência, ainda que não seja condição *sine qua non* da produção.

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

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

*b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*

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

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

Essa distinção é sufragada pela legislação do Imposto de Renda (RIR/99), ao estabelecer quais são os royalties passíveis de dedutibilidade na apuração desse imposto em seu art. 352 e 353:

*Art.352.A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).*

*Art.353.Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):*

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

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

***III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:***

*a)pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;*

*b)pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;*

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

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

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

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

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

*b)cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e*

*em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.*

Como se vê, a legislação estabelece serem dedutíveis apenas os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, estabelecendo diversas condições para tanto.

Além de delimitar a possibilidade ou não de dedução, o RIR/99 traz, em seu art. 355, uma limitação quantitativa à dedução, estabelecendo:

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

*§1ºSerão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, §1º).*

Como se vê, não há uma simetria entre o art. 355 e 353, no tocante ao alcance em relação às espécies de *royalties* elencados, deixando de fora da limitação quantitativa aqueles relativos a **processos e fórmulas de fabricação**. Tal restrição, entretanto, foi "afastada" através da Portaria MF nº 436/58 e o Parecer Normativo CST nº 117/1975, que consideravam sujeitos aos coeficientes percentuais estabelecidos pelo Ministro da Fazenda todas as espécies de *royalties* mencionados no art. 353 do RIR/99, em patente inovação normativa sem suporte na legislação.

Parece-nos que a exclusão dos *royalties* relativos a **processos e fórmulas de fabricação** não foi excluído do art. 355 do RIR/99 por "esquecimento" do legislador, mas sim por consciência de que se trata de um *custo*, e não uma *despesa*, do contribuinte por ser conceitualmente relacionado ao processo produtivo da empresa - ora, não há como se negar que processos e fórmulas de fabricação estão essencialmente imbricados na processo produtivo da empresa, qualificando-se com *custo*, de acordo com as definições mencionadas anteriormente.

Portanto, há que se constatar a existência de dois tipos de *royalties* distintos, para fins contábeis: os *royalties-custos*, relacionados e essenciais ao processo produtivo da empresa, como aqueles relativos a processos e fórmulas de fabricação, e os *royalties-despesas*, mais usuais, que são ligados à geração de receita ou manutenção da estrutura empresarial, sem ter vínculo direto com a produção do bem ou a prestação do serviço, como o uso de marcas e as patentes de invenção.

No presente caso, restou patente estarmos diante de *royalties-custos*, haja vista a comprovada necessidade do *know how* cedido para a produção da Recorrente.

Ultrapassado o primeiro ponto, de que os royalties pagos pelo *know how* cedido estariam devem ter tratamento de custo, cabe passar ao segundo ponto, relativo à sua compatibilidade com o art. 3º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Como aduziu o relator:

*Segundo Alberto Xavier, em “Direito Tributário Internacional do Brasil” (Editora Forense, Rio de Janeiro, 6ª edição, 2004. p. 765), Royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos (bens incorpóreos), diferentemente dos aluguéis, que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.*

*Portanto, diante do conceito de insumo definido neste voto e a luz da legislação vigente, é forçoso concluir que as despesas de royalties - que é a remuneração paga pelo direito de uso de determinada tecnologia, não geram direito a crédito na apuração da COFINS não cumulativa, **por não se caracterizar como aquisição de bens nem da contratação de serviços utilizados como insumos na produção de bens da Recorrente**, além de não estarem relacionadas entre as demais despesas listadas na Lei nº 10.833, de 2003, como passíveis de creditamento.*

Nesse ponto, o voto vencedor deste acórdão afastou a caracterização dos royalties como *bens* em razão da ausência de substância corpórea, tratando-os como transferências de direitos de uso de tecnologia, revestindo-se de natureza jurídica de *direito*, para fins de afastar a sua subsunção ao inciso II do art. 3º da legislação de regência das contribuições.

Entretanto, há que se rememorar que o art. 83, III do Código Civil é expresso em equiparar tais direitos a bens móveis, para todos os efeitos legais, senão vejamos:

*Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.*

*Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:*

*I - as energias que tenham valor econômico;*

*II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;*

*III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.*

Tal definição deve, antes de tudo, ser observada no âmbito tributário, por força do art.109 do Código Tributário Nacional, que determina:

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

É dizer, a legislação tributária deve *respeitar* a natureza jurídica do instituto tal como determinada no âmbito do Direito Privado, apenas atribuindo-lhe efeitos fiscais - de modo que se a lei determinou que royalties são *bens móveis*, não pode o Direito Tributário tratá-lo como simples transferência de tecnologia.

Para fins do direito ao crédito de importações realizadas por pessoas jurídicas sujeitas ao PIS/Cofins não cumulativo, determinado o art. 15, II da Lei 10.865/04 (de redação semelhante à parte pertinente do art. 3º, II das leis 10.637/02 e 10.833/03):

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)*

(...)

*II – **bens e serviços** utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

Como se vê, o legislador se referiu exclusivamente a **bens**, não distinguindo entre as diferentes categorias existentes, na legislação civil, o que permite inferir que qualquer restrição feita à abrangência do dispositivo implicaria na realização de uma interpretação **restritiva**, vedada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional, que prescreve ser **literal** a interpretação de dispositivos dessa natureza.

Além disso, o voto vencedor se baseou na categoria de distinção entre bens *corpóreos* e *incorpóreos*, uma classificação estritamente doutrinária e que não encontra respaldo no Direito Positivo, nunca tendo sido utilizada pelo Código Civil de 2002, tampouco pelo seu antecessor. Trata-se, pois, de uma classificação irrelevante para o presente caso, no qual o Direito Privado já determinou que o tratamento jurídico dos *royalties* analisados deve ser de bem móvel.

Portanto, i) *na condição de bem móvel* e ii) *caracterizado como custo da empresa*, configuram-se plenamente atendidos os requisitos para o reconhecimento do direito ao creditamento de tais *royalties*, na condição de insumos do processo produtivo analisado.

Desse modo, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, para conceder o direito aos créditos sobre os *royalties* pagos pela cessão do direito de uso da tecnologia necessária à fabricação dos produtos (*know how*).

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto