



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720205/2020-11
RESOLUÇÃO	1101-000.176 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EBAZAR.COM.BR LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 9 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.4682/4755, contra acórdão da DRJ, efls.4393/4482, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls.2048/2134, movida contra auto de infração de IRPJ e CSLL, efls.1930/1947, sobre o qual se constituiu crédito tributário dos tributos referidos mais multa de ofício e acréscimos legais.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o acórdão recorrido:

Os lançamentos encartados nos presentes autos referem-se ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e foram lavrados em face de:

- i) ter-se verificado a ausência de adição, na base de cálculo da CSLL, do valor de doações indedutíveis (Doações PRONAC – Lei nº. 8.313/1991);
- ii) o sujeito passivo ter incorrido em despesas indedutíveis afetas, em verdade, ao pagamento de royalties ou quaisquer serviços técnicos com empresas ligadas situadas no exterior (a indedutibilidade decorre dos contratos relativos a tais pagamentos não serem passíveis de registro no Banco Central e nem averbação no INPI, vez que não envolveriam transferência de tecnologia).

Os autos de infração encartados nos presentes autos remontaram aos seguintes valores:

Ausência de adição de doações indedutíveis

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

LAVRATURA

Unidade	DRF - FRANCA	Número do Procedimento Fiscal	0812300.2020.00013
Local de Lavratura	DRF FRANCA SP	Data	28/10/2020
		Hora	16:38

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	EBAZAR.COM.BR. LTDA	CNPJ	03.007.331/0001-41
Logradouro	AVENIDA DAS NACOES UNIDAS 3000	Número	3003
Bairro	BONFIM	Cidade/UF	OSASCO/SP
		Complemento	PARTE A
		Telefone	
		CEP	06233903

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cod. Receita Carr	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	68.850,00
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2020)		16.331,22
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		51.637,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		136.818,72

Glosa de despesas indedutíveis**Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

AVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - FRANCA	0812300.2020.00013		
Local de Lavatura	Data	Hora	
DRF FRANCA SP	28/10/2020	16:38	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
EBAZAR.COM.BR. LTDA	03.007.331/0001-41		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA DAS NACOES UNIDAS 3000	3003	PARTE A	
Bairro	Cidade/UF	CEP	
BONFIM	OSASCO/SP	06233903	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cod. Receita Dert	Valor	
	2917	24.010.017,66	
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2020)		Valor	
		5.695.176,18	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	
		18.007.513,24	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	
		47.712.707,08	

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

AVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - FRANCA	0812300.2020.00013		
Local de Lavatura	Data	Hora	
DRF FRANCA SP	28/10/2020	16:38	
Sujeito Passivo			
Nome Empresarial	CNPJ		
EBAZAR.COM.BR. LTDA	03.007.331/0001-41		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA DAS NACOES UNIDAS 3000	3003	PARTE A	
Bairro	Cidade/UF	CEP	
BONFIM	OSASCO/SP	06233903	
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Dert	Valor	
	2973	8.643.606,36	
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2020)		Valor	
		2.050.263,42	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	
		6.482.704,77	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	
		17.176.574,55	

Em relação à primeira infração, a fiscalização aponta que a empresa fiscalizada teria concordado com sua ocorrência, sendo relevante relembrarmos o quanto disposto no Termo de Verificação Fiscal: A fiscalizada foi intimada, através do Termo de Intimação nº 02, a detalhar as adições na apuração do LALUR e da Base de Cálculo da CSLL informados na ECF.

Analisando a resposta, verificamos que o valor de 765.000,00 relativo a escrituração na conta contábil 622006 – PATROCÍNIOS foi adicionado na apuração do Lucro Real e não na Base de Cálculo da CSLL.

Assim sendo, intimamos a fiscalizada, através do Termo de Intimação nº 05, informar o motivo desta não adição. Em sua resposta, informou, apenas, tratar-se de “Doações Pronac Lei 8.313/1991”.

Intimada, através do item 2 do Termo de Intimação nº 14, para informar os dispositivos legais que embasaram a não adição do citado valor na base de cálculo da CSLL, a fiscalizada nos respondeu:

2. Informar os dispositivos legais, citando artigos, parágrafos, ..., que embasaram a não adição do valor de R\$ 765.000,00 na base de cálculo da CSLL relativo a conta contábil 622006 PATROCÍNIOS que o contribuinte informou tratar-se de "doações Pronac Lei 8.313/1991".

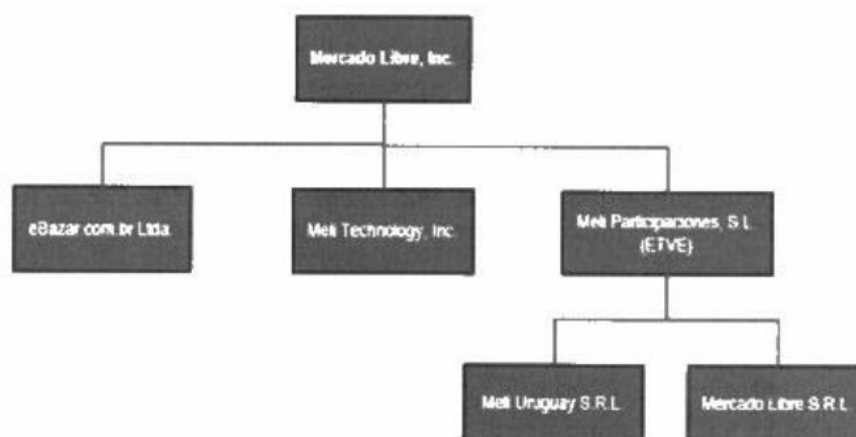
Resposta:

A EBAZAR esclarece que o valor mencionado acima deixou, por um lapso, de ser adicionado na base de cálculo da CSLL.

Portanto, constatado erro da fiscalizada, apuramos a CSLL adicionando o valor de 765.000,00, relativo a escrituração na conta contábil 622006 PATROCÍNIOS, na sua base de cálculo, resultando no lançamento de ofício de CSLL, conforme o Demonstrativo de Apuração da CSLL do Auto de Infração.

No tocante à segunda infração, há longo arrazoadado apresentado pela fiscalização, que segue sintetizado a seguir. A fiscalização identificou, inicialmente, que a empresa fiscalizada (doravante denominada "EBAZAR"), no ano-calendário de 2016, contabilizou diversos pagamentos a empresas com sede no exterior e recolheu os competentes IRRF e CIDE.

Ao analisar a escrituração contábil da empresa EBAZAR e considerar as respostas às intimações identificadas sob os números 1, 11 e 13, a fiscalização apurou que a maior parte dos pagamentos teria sido direcionada às empresas Meli Technology Inc. (Estados Unidos), Mercado Libre Inc. (Estados Unidos), Meli Uruguay SRL (Uruguai) e Mercado Libre SRL (Argentina). A relação entre tais empresas, incluída a EBAZAR, consta do seguinte organograma apresentado no curso da fiscalização:



A fiscalização, após analisar os contratos celebrados com as empresas situadas no exterior e beneficiárias de pagamentos efetuados pela empresa brasileira objeto do procedimento fiscal (pagamentos a título de royalties ou remuneração com beneficiário no exterior), exarou o Termo de Intimação nº. 09, requisitando as seguintes providências para a EBAZAR:

- Informar se os contratos foram averbados no Instituto Nacional da Propriedade Intelectual – INPI (caso inexistente a averbação, requisitou-se a apresentação das competentes justificativas);

- Informar se os contratos foram registrados no Banco Central do Brasil – BACEN (caso inexistente a averbação, requisitou-se a apresentação das competentes justificativas);

- Informar, apresentando documentação comprobatória, justificando, se os contratos, cuja vigência ou data, com mais de cinco anos de funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção foram autorizados pelo Conselho Monetário Nacional;

- Comprovar, de forma cabal, a efetiva prestação dos serviços, por contrato e prestar as seguintes informações: o Detalhar os serviços prestados e esclarecer a causa (necessidade) da contratação de cada serviço;

o Informar se os serviços foram prestados no Brasil ou no exterior, apresentando a relação de técnicos que os executaram e os que acompanharam a execução em cada serviço;

o Apresentar documentos que motivaram os pagamentos a estas empresas;

o Apresentar os contratos de câmbios decorrentes dos pagamentos efetuados relativo a cada contrato.

Em resposta à intimação em foco, a EBAZAR prestou alguns esclarecimentos, cujos pontos relevantes são destacados a seguir:

Averbação dos contratos no INPI A EBAZAR esclarece faz parte de um grupo de empresas de tecnologia, que oferece a maior plataforma de compras, vendas e pagamentos online na América Latina (o Mercado Livre). No âmbito de suas atividades, a empresa realiza a atividade de intermediação de negócios na Internet e disponibilização de espaço virtual para publicidade on-line de terceiros, na prestação e na exploração de serviços relacionados às atividades de comércio eletrônico ("Market Place"). Para desenvolver suas operações de forma continuada, é necessária a contratação de serviços de suporte, de armazenamento de conteúdo em nuvem e outros serviços de gerenciamento da infraestrutura do website (tais como os contratos elencados no Termo de Intimação nº 09).

Destaca-se que nenhum dos serviços contratados pela EBAZAR objeto dos contratos identificados no Termo de Intimação nº 09 envolve a transferência de tecnologia, não sendo necessário qualquer registro dos contratos perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual ("INPI") - conforme previsão do artigo 211 da Lei 9.279/96.

Ainda, a Resolução INPI 156/2015 relaciona exemplificativamente os serviços dispensados de averbação perante o INPI, estabelecendo que serviços relacionados à manutenção, adaptação ou licenciamento de software não são passíveis de registro perante referida autarquia, por não envolverem transferência de tecnologia.

Registro dos contratos no Banco Central

A EBAZAR esclarece que a legislação regulatória aplicável fixa que apenas os contratos averbados junto ao INPI deverão ser registrados perante o Banco Central do Brasil ("BACEN").

Assim, para contratos que não preveem transferência de tecnologia, ficam dispensados tanto o registro no INPI quanto no BACEN. Assim está disposto nos

arts. 1º e 3º do Anexo III da Resolução 3.844/20103, arts. 100 e 101 da Circular 3.869/20134 e no Manual do Registro de Operações Financeiras. Autorização pelo Conselho Monetário Nacional A EBAZAR explica que, ainda que o art. 52 da Lei 4.506/64 determine a necessidade de autorização do Conselho Monetário Nacional ("CMN") para prorrogação de contrato de assistência técnica, científica e administrativa, mencionada autorização não é mais necessária e sequer está prevista na regulamentação de câmbio aplicável. Desde a edição da Lei 4.131/1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas para o exterior, houve diversas alterações na legislação monetária/cambial. Dentre as mudanças ocorridas, o art. 2º da Lei 4.595/1964 substituiu o "Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito", mencionado no art. 12, §3º, da Lei 4.131/1962 e no art. 52 da Lei 4.596/64, pelo CMN.

Quando da atribuição de competências ao recém-criado CMN, feita pela Lei 4.595/1964, fixou-se que cabe ao CMN "fixar as diretrizes e normas da política cambial, inclusive quanto a compra e venda de ouro e quaisquer operações em Direitos Especiais de Saque e em moeda estrangeira" (art. 42, inciso V) e "baixar normas que regulem as operações de câmbio, inclusive swaps, fixando limites, taxas, prazos e outras condições" (art. 42, inciso XXXI).

Além disso, o art. 57 estabeleceu expressamente que: "passam à competência do Conselho Monetário Nacional as atribuições de caráter normativo da legislação cambial vigente e as executivas ao Banco Central da República do Brasil e ao Banco do Brasil S. A., nos termos desta lei". No tocante à matéria em questão, o tema foi regulado pelo CMN na Resolução 3.844/2010, que apenas esclareceu que contratos de transferência de tecnologia devem ser submetidos ao registro no BACEN, quando averbados no INPI. Não há previsão de qualquer prorrogação ou autorização perante o CMN e o artigo 10 determina apenas que o BACEN "baixará normas adicionais e adotará medidas necessárias à execução do disposto na resolução, podendo estabelecer, inclusive, a forma e demais aspectos operacionais referentes a cada modalidade de registro".

Com efeito, no exercício de sua competência, o BACEN editou a Circular 3.689, a qual também não traz exigência ou regulamentação sobre pedido de prorrogação de contrato.

Em sendo assim, a EBAZAR ressalta que não há previsão regulatória que suporte a exigência de autorização para prorrogação de contrato, sendo que esta não é sequer requerida pelas operadoras de câmbio do mercado.

Ainda, mesmo que houvesse previsão, a necessidade de prorrogação seria aplicável apenas a contratos sujeitos ao registro no BACEN e INPI, o que não é o caso dos contratos celebrados pela empresa.

Comprovação da efetiva prestação dos serviços pela empresa Meli Technology Inc. Serviço prestado: desenvolvimento de estudos, pesquisas e desenvolvimentos de soluções aplicadas ao comércio eletrônico, o que permite à EBAZAR aumentar a competitividade e a produtividade do negócio;

Local de prestação: os serviços são integralmente e exclusivamente prestados no exterior, por meio de equipe especializada localizada fora do território brasileiro;

Documentos que motivaram o pagamento: tais documentos teriam sido apresentados à fiscalização em 19/11/2019;

Contratos de câmbio: apresentação em resposta à intimação em foco. Comprovação da efetiva prestação dos serviços pela empresa Meli Uruguay S.R.L. Serviço prestado: marketing estratégico e de atendimento ao cliente;

Local de prestação: os serviços são integralmente e exclusivamente prestados no exterior, por meio de equipe especializada localizada fora do território brasileiro;

Documentos que motivaram o pagamento: tais documentos teriam sido apresentados à fiscalização em 19/11/2019;

Contratos de câmbio: apresentação em resposta à intimação em foco. Comprovação da efetiva prestação dos serviços pela empresa Mercado Libre Inc. Serviço prestado: hospedagem eletrônica de sites na internet;

Local de prestação: os serviços são integralmente e exclusivamente prestados no exterior, por meio de equipe especializada localizada fora do território brasileiro; Documentos que motivaram o pagamento: tais documentos teriam sido apresentados à fiscalização em 19/11/2019;

Contratos de câmbio: apresentação em resposta à intimação em foco. Comprovação da efetiva prestação dos serviços pela empresa Mercado Libre S.R.L.

Serviço prestado: serviços de técnicos de informática; Local de prestação:

os serviços são integralmente e exclusivamente prestados no exterior, por meio de equipe especializada localizada fora do território brasileiro; Documentos que motivaram o pagamento: tais documentos teriam sido apresentados à fiscalização em 19/11/2019;

Contratos de câmbio: apresentação em resposta à intimação em foco. No tocante à apresentação dos contratos de câmbio, a fiscalização aponta que “não foram apresentados contratos de câmbio relativo aos pagamentos às empresas do Grupo Mercado Livre”.

Em decorrência de tal fato, a fiscalização requisitou novamente tais documentos por meio do Termo de Reintimação nº. 4, de 19 de dezembro de 2019.

Em resposta ao termo mencionado no parágrafo precedente, a EBAZAR apresentou resposta com o seguinte teor: A EBAZAR informa que os valores relativos aos pagamentos mencionados na tabela do Termo de Reintimação nº 4 eram formalizados por contrato de câmbio cuja natureza era de “disponibilidade de mesma titularidade”, para conta bancária nos Estados Unidos da América (EUA) de titularidade da própria EBAZAR.

Por sua vez, as áreas responsáveis realizavam os pagamentos diretamente no exterior aos respectivos beneficiários.

Assim, não há que se falar em contratos de câmbio individualizados para cada um dos pagamentos mencionados no referido termo. Em decorrência da resposta acima lembrada, a fiscalização intimou novamente a EBAZAR, determinando para a EBAZAR:

- Apresentar documentação(ões) de abertura(s) desta(s) conta(s) bancária(s) nos Estados Unidos da América;

- Apresentar extratos bancários desta(s) conta(s) bancária(s), apontando as transferências / pagamentos efetuados para as empresas destinatárias Meli Technology Inc., Meli Uruguay SRL, Mercado Libre Inc. e Mercado Libre SRL;
- Relacionar as citadas transferências bancárias/pagamentos efetuados com as invoices/faturas emitidas por cada empresa destinatária;
- Apresentar todos os contratos de câmbios que deram origem aos recursos para pagamentos para as empresas destinatárias Meli Technology Inc., Meli Uruguay SRL, Mercado Libre Inc. e Mercado Libre SRL;

o No caso de pagamentos diretamente às citadas empresas, informar para qual(ais) invoices/faturas se destinam os contratos de câmbios; o Para cada contrato de câmbio, apresentar o comprovante bancário de transmissão dos valores ao exterior.

Em relação ao cumprimento de tal intimação, a fiscalização aduz que “a fiscalizada respondeu, mas não apresentou o documento de abertura de sua conta bancária nos Estados Unidos da América nem os extratos bancários tampouco as comprovações de pagamentos no exterior para as empresas vinculadas. Mas, apresentou umas colagens de comprovantes bancários de algumas remessas ao exterior de faturas do ano de 2015, conforme relação abaixo, informando tratar-se de amostragem.

Deixou de apresentar os contratos de câmbios e todas as comprovações de pagamentos intimados”. Prosseguindo na fiscalização, a Autoridade Fiscal intimou a EBAZAR a informar se pagou aluguel ou “royalties” por uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio ou por exploração de direitos no início das atividades do contribuinte. Ademais, também solicitou que se informasse se teriam ocorrido pagamentos por assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes.

A resposta a tal intimação foi a seguinte: A EBAZAR esclarece que não realizou o pagamento de aluguel ou royalties (i) por uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, (ii) pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, ou (iii) por exploração de direitos. A EBAZAR também esclarece que não houve pagamentos por assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes.

Com relação ao questionamento 1.2., a EBAZAR informa que iniciou suas atividades no Brasil em 1999, atuando na venda de espaço virtual para publicidade on-line de terceiros, na prestação e na exploração de serviços relacionados às atividades de comércio eletrônico (market place), atividades previstas no seu objeto social.

As atividades da EBAZAR no Brasil foram iniciadas de modo a aproveitar o momento que vivia o mercado brasileiro e a demanda crescente pelo comércio eletrônico de produtos nesse mercado, tendo posteriormente consolidado suas atividades e vivenciado um crescimento orgânico das suas operações locais.

A EBAZAR é considerada uma empresa pioneira no Brasil nesse setor e a sua consolidação no país, a partir dos investimentos iniciais feitos pelos seus sócios, evoluiu conjuntamente com esse crescimento orgânico do mercado local, no âmbito da crescente demanda pelo comércio eletrônico (market place).

Nesse ponto, a EBAZAR esclarece que contava com o apoio da Mercado Libre Inc., localizada nos Estados Unidos da América, e da Mercado Libre SRL localizada na

Argentina, que colaboravam no seu papel de sociedades holding, sobretudo na tomada de decisões estratégicas e de governança na administração da participação detida na EBAZAR, além de ter contratado serviços de suporte, de manutenção e de atualização de websites prestados pela referida sociedade argentina. Após delineado o cenário dos pagamentos efetuados pela EBAZAR para as empresas Meli Technology Inc. (Estados Unidos), Mercado Libre Inc. (Estados Unidos), Meli Uruguay SRL (Uruguai) e Mercado Libre SRL (Argentina), a fiscalização passa a tecer algumas considerações afetas à legislação aplicável à dedutibilidade de tais pagamentos.

Inicialmente, aponta-se que “para que os custos e as despesas sejam dedutíveis não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas.

É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. O lançamento destes supostos custos e despesas e sua dedução, dependem, como a lei determina, de provas robustas de que os serviços foram efetivamente prestados e são usuais na atividade de quem os contratou”.

Ademais, além da regra geral de dedutibilidade lembrada no parágrafo anterior, a Autoridade Fiscal aponta que haveria outras restrições específicas às remessas efetuadas a pessoas jurídicas e físicas domiciliadas no exterior a título de pagamentos de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Tais restrições restam assim destacadas no Termo de Verificação Fiscal:

A Lei nº 4.131, de 03/09/1962, disciplinou a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores ao exterior, vedava que filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil enviasse a sua matriz com sede no exterior royalties pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústrias e comércio, bem como a dedução desses valores da base de cálculo do imposto de renda. A Lei nº 4.506, de 30/11/1964, tratou do imposto de renda, além de manter a mesma vedação de dedutibilidade de royalties, também, estendeu a proibição de dedução para os pagamentos efetuados a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante quando existente a mencionada vinculação entre a pessoa jurídica nacional e a estrangeira. (...)

Posteriormente, a Lei nº 8.383, de 30/12/1991, passou a autorizar a dedução dessas importâncias na apuração do imposto de renda, desde que observados os seguintes requisitos : (i) o contrato deveria ter sido celebrado depois de 31/12/1991; (ii) averbado no INPI; (iii) registrado no BACEN e (iii) serem observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

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

O artigo 352 do RIR/99 replica a cláusula geral de dedutibilidade, para dizer que a “dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento”.

Inferre-se que na hipótese das despesas serem necessárias essas, inicialmente, seriam dedutíveis.

Ocorre que nos demais artigos (353 a 355) são impostas algumas exceções de dedutibilidade e requisitos/limites a serem cumpridos em caso de possibilidade de dedução, principalmente considerando pagamentos a sócia Pessoa Jurídica, ou ainda a empresas do exterior do mesmo grupo econômico.

Assim destacamos nos artigos 353 e 354 as seguintes vedações de dedutibilidade para os seguintes pagamentos específicos que serão de interesse na presente análise, considerando os destinatários desses pagamentos:

- 1) Royalties (em geral) pagos a sócio pessoa jurídica (conforme inciso I do art. 353);
- 2) Royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio 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 (conforme inciso III, alínea b, do art. 353);
- 3) Importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro quando pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto (conforme caput e inciso II do §2º do art. 354).

Para os pagamentos detalhados nos itens 2 e 3 acima descritos, existe a possibilidade de dedução apenas em casos em que tenha havido transferência de tecnologia (onde são necessários requisitos formais de registro para comprovação), conforme disposto no parágrafo único do artigo 353 (para o item 2) acima) e parágrafo 3º do artigo 354 (para o item 3) acima).

Portanto, se os contratos que envolvam royalties ou quaisquer serviços técnicos (assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes) prestados por controladora ou outra empresa do grupo econômico no exterior não forem passíveis de registro no Bacen e de averbação no INPI por não ter havido a transferência de tecnologia, o tomador dos serviços no País não estará autorizado a deduzir os respectivos pagamentos da base de cálculo do IRPJ, na medida que a essa modalidade de despesa, além da necessária observação dos requisitos gerais de dedutibilidade discriminados no art. 299, ainda são impostas as regras específicas dos artigos 352 a 355 do RIR/1999.

Nota-se assim que o legislador protegeu o mercado brasileiro considerando inicialmente a indedutibilidade de serviços cobrados de empresa brasileira por empresas do exterior, no sentido de evitar um esvaziamento de lucro no Brasil em detrimento de valores cobrados de forma “desnecessária”.

Em um segundo momento, a partir de 1991 permitiu a dedutibilidade condicionada a necessidade de transferência de tecnologia, provavelmente como forma de compensação.

Assim, não é correto afirmar que os pagamentos decorrentes de contratos que não envolvam transferência de tecnologia, ou que não estejam registrados nestes órgãos, possam ser classificados como despesas dedutíveis, somente por aplicação da regra geral prevista no art. 299 do RIR/1999.

Necessário é também superar todas as condições impostas nas regras de exceção dos artigos 352 a 355 do RIR/1999.

A Autoridade Fiscal destaca, ainda, que o descabimento do registro no INPI de algum dos contratos celebrados por empresa brasileira com empresas ligadas situadas no exterior (tal descabimento decorreria da ausência de transferência de tecnologia) faz com que os dispêndios relativos a tais contratos sejam indedutíveis.

Literalmente, aponta a fiscalização que “não há como alegar que a impossibilidade de registro no INPI, faz com que a despesa passa a ser dedutível já que é expressa as vedações apontadas para pagamentos a empresas coligadas do exterior, quer para royalties de licença de uso de processo ou software (Artigo 353, incisos I e III alínea b)) quer para serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (Artigo 354, parágrafo 2º, inciso II).

Se escorar na ausência de transferência de tecnologia para alguns serviços técnicos, quando essa permitiria sim a dedutibilidade atendido os requisitos dos registros no INPI e Banco Central, como forma de pleitear a dedução não encontra amparo legal nenhum, onde a regra padrão dos artigos 353 e 354 são exatamente no sentido de indedutibilidade para pagamentos a coligadas no exterior para pagamentos em que não houve a compensação da transferência de tecnologia”.

Destaca a fiscalização, ainda, que “situações sobre pagamentos para uso de licença de processos ou de softwares de fato podem enquadrar-se como pagamento de royalties de forma geral, uma vez que a definição de royalties pode ser dada conforme Lei nº 4.506/64 como rendimento de qualquer espécie relativos do uso, fruição e exploração de direitos”.

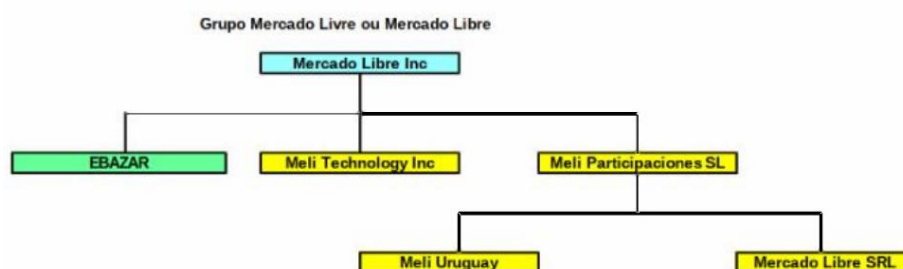
Logo, “pagamentos por uso de sistemas de informática, à exceção de hardware, inclusive com customização para o permissionário, em casos de não transferência dos códigos fontes dos softwares e manutenção de exclusividade sobre tais sistemas, constitui de fato royalties sobre exploração de direito, com indedutibilidade fixada de forma geral pelo inciso I do artigo 353, anteriormente transcrito”.

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

Após tecer as considerações acima resumidas, a fiscalização passa a analisar a dedutibilidade das despesas registradas pela EBAZAR em face de contratos celebrados com as empresas Meli Technology Inc. (Estados Unidos), Mercado Libre Inc. (Estados Unidos), Meli Uruguay SRL (Uruguai) e Mercado Libre SRL (Argentina), todas integrantes do mesmo grupo econômico. Inicialmente, destaca-se que “a fiscalizada, EBAZAR, informou que faz parte de um grupo de empresas de tecnologia (Mercado Libre ou Mercado Livre), que oferece a maior plataforma

de compras, vendas e pagamentos online na América Latina (o Mercado Livre). No âmbito de suas atividades, a empresa realiza a atividade de intermediação de negócios na Internet e disponibilização de espaço virtual para publicidade on-line de terceiros, na prestação e na exploração de serviços relacionados às atividades de comércio eletrônico ("Market Place").

Em sua estrutura organizacional, o grupo Mercado Livre tem como controladora a Mercado Libre Inc., com sede nos Estados Unidos, conforme o quadro a seguir:



A fiscalização aponta que a EBAZAR teria escriturado “diversas despesas por supostos serviços prestados por empresas vinculadas sediadas no exterior, a saber:

Meli Technology Inc. (Estados Unidos), Meli Uruguay SRL (Uruguai), Mercado Libre SRL (Argentina) e Mercado Libre Inc. (Estados Unidos) na conta contábil 690006BF ALOCACION GASTOS INT, conforme a planilha “CONTA CONTÁBIL 690006BF ALOCACION GASTOS INT” no valor total de R\$ 96.040.070,67, no ano-calendário de 2016”.

Em relação à efetiva natureza dos serviços mencionados no parágrafo precedente, a fiscalização tece as seguintes considerações:

Embora a fiscalizada utilize tecnologias e conhecimentos desenvolvidos pelo Grupo Mercado Livre, atipicamente não contabilizou nenhum pagamento de royalties e nem assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, mas tão somente pagamentos por supostas prestações de serviços no ano de 2016 e, como visto, nos anos anteriores também não.

Ora, é muito simples querer enquadrar pagamentos ao exterior como meros serviços prestados, Art. 299 do RIR/99, visto que a dedutibilidade de royalties está sujeito a limites e a formalidade de registro no INPI, conforme previsto no Art. 355 e seus §§ do RIR/99, sendo vedada quando pagas a sócios ou empresas vinculadas no exterior e os pagamentos por assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes ao exterior estão sujeitos as regras previstas no mesmo artigo e também no Art. 354.

Pela análise dos contratos, constatamos que as empresas do Grupo Mercado Livre continuaram desenvolvendo tecnologias para a EBAZAR, embora não as repassem por previsão contratual, e prestando serviços de assistências técnicas, científicos, administrativos e semelhantes para a fiscalizada. A Mercado Libre Inc. (sócia vinculada) prestou serviços de hospedagem eletrônica de sites (atualização de site, fornecimento de caixas de e-mail e redirecionamento, webmail, backup de dados, manutenção do servidor). (...)

Estes serviços são enquadrados como “royalties”, por cessão de direito de uso e técnicos (atualização, suporte, manutenção) que foram pagos à controladora no exterior, portanto, indedutíveis por força do disposto nos incisos I e III do Art. 353 e inciso II do parágrafo 2º do Art. 454 do RIR/99. Ainda, entendemos, ainda, ser indedutível a cobrança da sócia vinculada por uso de sua infraestrutura existente no exterior.

A Meli Technology Inc. (vinculada) prestou serviços de pesquisa e desenvolvimento de soluções tecnológicas aplicadas ao comércio eletrônico que visava: (i) o acesso e administração fácil de sua plataforma, (i) gerar e desenvolver novos negócios on-line e ferramentas de marketing, (iii) aumentar o tráfego dos usuários por meio de novos aplicativos, (v) aumentar a velocidade da conexão, (vi) expandir a funcionalidade da plataforma e aplicativos on-line, para permitir melhores meios de pagamento ao seu usuário e a manutenção e suporte de TI relacionados as pesquisas e desenvolvimentos. (...)

A Meli Uruguay S.R.L. prestou serviços de marketing estratégico e de atendimento ao cliente. O serviço de marketing estratégico lida com consultoria sobre o desenvolvimento do comércio eletrônico por meio de diferentes análises da atividade e evolução do comércio eletrônico em toda a região, análise de tendências e evolução do mercado de tecnologia, assistência no desenho e implementação de projetos e estratégias. O serviço de atendimento ao cliente consiste em responder perguntas feitas pelos usuários do site durante todos os dias da semana por diferentes meios: serviços de bate-papo, e-mail, central de atendimento. A fiscalizada informou ainda que “Todas essas atividades geram maior comprometimento, confiança e lealdade do usuário ao usar a plataforma, isto é resumido em alcançar uma melhor experiência do usuário, elemento essencial para sobrevivência de uma empresa de tecnologia”. (grifos da fiscalização) (...)

A Mercado Libre SRL (vinculada) prestou serviços de técnicos de informática consistindo no desenvolvimento de estudos, pesquisa e desenvolvimento de soluções tecnológicas aplicadas ao comércio eletrônico que visavam: melhorar a interação entre os usuários da plataforma MercadoLivre, criar novas soluções lógicas e inteligentes que permitem fácil acesso e administração do site, gerar e desenvolver novos negócios on-line e ferramentas de marketing integradas, aumentar o tráfego por meio de novos aplicativos, desenvolver mecanismos para pesquisas avançadas de artigos ou publicações na plataforma MercadoLivre, aumentar a velocidade das conexões, expandir a funcionalidade da plataforma e gerar integrações com outros aplicativos on-line, como plataformas de pagamento. O contrato também previa o fornecimento de serviços de suporte de TI para o MERCADO PAGO. Os serviços relacionados incluíam implementação, ajuste, revisão, monitoramento, suporte, manutenção e correção de software. (...)

Da análise das descrições dos serviços prestados, entendemos que com exceção do serviço de hospedagem eletrônica de sites, prestados pela sócia Mercado Libre Inc., os demais serviços prestados pelas outras empresas vinculadas (pesquisa e desenvolvimento de novas tecnológicas; consultoria sobre o desenvolvimento do comércio eletrônico e de atendimento ao cliente; manutenção; suporte de Tecnologia da Informação; correção de software, etc ...) podem ser enquadrados como “royalties” ou assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes que poderiam haver transferência de tecnologia, mas que não ocorreu por pura convenção das partes, entretanto esse fato (não transferência de tecnologia) não

afasta o cumprimento das obrigações legais previstas nos Art. 353 a 355 do RIR/99, conforme já exposto anteriormente nas considerações legais.

Em todos os contratos lembrados na citação supra, não haveria transferência de tecnologia, o que tornaria descabido o registro no INPI. Sendo certo que tais contratos foram celebrados com empresas ligadas situadas no exterior, seria evidente a indedutibilidade de tais dispêndios, sendo relevante lembrarmos o quanto exposto pela fiscalização acerca de tal ponto:

Neste caso, não é a mera transferência de tecnologia que determina a dedutibilidade dos custos ou despesas na apuração do Imposto de Renda. Conforme já dito, da análise dos artigos 352 a 355 do RIR/99, conclui-se que a política cambial e tributária procurou restringir remessas ao exterior quando as partes são relacionadas, como ocorreu no presente caso, indicando que a não dedutibilidade dessas despesas é a regra, somente ultrapassada pela via de exceção, quando atendidos limites e requisitos, como registro no BACEN e averbação no INPI dos contratos, ou seja, tratando-se de serviços técnicos prestados, direta e indiretamente, por controladora no exterior, que não forem passíveis de registro no BACEN e de averbação no INPI, não são dedutíveis na apuração do IRPJ, visto que essa modalidade de despesa, além dos requisitos de dedutibilidade discriminados no Art. 299, ainda são impostas as regras específicas dos artigos 352 a 355 do RIR/99. Portanto, a fiscalizada deduziu indevidamente despesas com as citadas prestações de serviços.

Aponta-se, ademais, que a “EBAZAR não apresentou nenhum documento comprobatório solicitado na intimação, exceto os que já tinham sido apresentados (contratos e faturas). Assim sendo, a fiscalizada não apresentou provas documentais robustas da real natureza dos serviços prestados e da efetividade de suas prestações”.

No tocante à comprovação dos pagamentos às empresas situadas no exterior, a EBAZAR não teria comprovado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, os pagamentos pelas prestações de serviços. Vamos lembrar a fundamentação da fiscalização nesse ponto: Quanto a comprovação dos pagamentos, a fiscalizada apresentou, inicialmente, apenas contratos de câmbios relativos a empresas não vinculadas.

Não apresentou nenhum contrato de câmbio dos pagamentos ao grupo Mercado Livre.

Assim sendo, a fiscalizada foi reintimada apresentar as comprovações de pagamentos para as empresas vinculadas. Em sua resposta, respondeu, informando que formalizou contrato de câmbio, de natureza “disponibilidade de mesma titularidade” para conta de sua própria titularidade nos Estados Unidos da América e que responsáveis realizavam os pagamentos diretamente no exterior para os beneficiários, não havendo que se falar em contratos de câmbio individualizados para cada um dos pagamentos.

Não obstante, apresentou um contrato de câmbio datado de 18/06/2019, no valor de R\$ 10.869.600,00, para comprovar pagamentos de 2016. A contribuinte tentou induzir a fiscalização em erro ao apresentar contrato de câmbio de período diferente e fato que sequer estava amparado na escrituração contábil, pois, verificamos na ECD da fiscalizada que não havia saldos ou movimentações em contas bancárias internacionais contabilizadas no ano de 2016. (...)

Em virtude deste fato, a fiscalizada foi novamente intimada a apresentar contratos de câmbios relativos ao envio de recursos para sua conta no exterior, documentos de abertura de conta no exterior, extratos bancários para comprovações dos pagamentos aos beneficiários relativo ao ano de 2016 ou, ainda, contratos de câmbios por contratos e detalhamento dos pagamentos por faturas.

Em sua resposta, surpreendentemente, não apresentou nada relativo a sua conta bancária no exterior.

Apresentou umas colagens de “comprovantes bancário” de algumas remessas ao exterior, informando tratar-se de amostragem. Não apresentou os contratos de câmbios tampouco todas as comprovações solicitadas. Portando, a fiscalizada deixou de comprovar com documentações hábeis e idôneas os pagamentos pelas prestações de serviços”.

A fiscalização conclui suas ponderações, que culminaram com a confecção da lavratura em foco, nos seguintes termos:

De tudo que foi anteriormente exposto, a fiscalizada escriturou despesas com empresas vinculadas sediadas no exterior por supostas prestações de serviços, deduzindo indevidamente essas despesas na apuração do IRPJ e da CSLL, visto que, deixou de apresentar documentações comprobatórias da real natureza dos serviços, efetividade de suas prestações e de seus pagamentos, e, ainda, descumpriu a legislação tributária relativa ao IRPJ, especificamente os estabelecidos nos Arts. 353 a 355 do RIR/99. Portanto, essas despesas no valor total de R\$ 96.040.070,67, demonstrado na planilha “CONTA CONTÁBIL 690006BF ALOCACION GASTOS INT”, foram consideradas indedutíveis e adicionadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, resultando em lançamentos de ofício destes tributos, conforme o Demonstrativo de Apuração do IRPJ e da CSLL dos Autos de Infração.

IMPUGNAÇÃO

O contribuinte, devidamente cientificado da autuação em 9 de novembro de 2020 (fls. 2.004), apresentou sua impugnação em 8 de dezembro de 2020 (fls. 2.005), requerendo a completa improcedência da autuação, conforme as razões de defesa a seguir resumidas.

As doações realizadas no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL, conforme a seguinte fundamentação tecida pela Impugnante: Como se sabe, o artigo 13, inciso VI, da Lei nº 9.249/95 veda, como regra geral, a dedutibilidade das “doações”.

Contudo, esse próprio dispositivo contempla uma hipótese de exceção, permitindo que sejam deduzidas, para fins do IRPJ e da CSLL:

- (i) as doações de que trata a Lei nº 8.313/91;
- (ii) as doações efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal CF/88, até o limite de 1,5% do lucro operacional;
- e (iii) as doações, até o limite de 2% do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em

benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

No tocante à segunda matéria autuada (glosa de despesas registradas em face de contratos celebrados com empresas integrantes do mesmo grupo econômico situadas no exterior), a peça defensiva tem início com o seguinte apontamento: A Impugnante demonstrará nos tópicos seguintes (i) que esse entendimento da autoridade lançadora representa uma “tese inédita” e que não encontra suporte na legislação tributária; bem como (ii) que todos os requisitos legais que autorizam a dedutibilidade de despesas incorridas com o pagamento de serviços sem a transferência de tecnologia e prestados por pessoas jurídicas vinculadas no exterior, em especial as regras de preços de transferência e as condições do artigo 299 do RIR/99 que se aplicam ao seu caso, foram atendidos pela Impugnante.

Ao tecer considerações acerca da operacionalização da plataforma de vendas conhecida como “Mercado Livre”, a Impugnante aduz que suas atividades no Brasil “foram iniciadas em outubro de 1999 com o objetivo de ser marketplace completamente automatizado, organizado e amigável ao usuário do serviço de comércio “on-line”, contando com diversas ferramentas e recursos eletrônicos, a qual que pode ser acessada através do site (www.mercadolivre.com.br) e do aplicativo móvel. Essa plataforma permite que empresas e pessoas físicas anunciem produtos e serviços, realizando compras e vendas nesse ambiente online, a um preço fixo ou no formato de leilão”.

Ademais, aponta-se que “as atividades desenvolvidas no Brasil pela Impugnante demandam o constante suporte, manutenção e customização da plataforma virtual de vendas (marketplace) e do seu website, permitindo, nesse contexto, o seu regular funcionamento e operacionalização dos anúncios e vendas dos produtos, adaptando-se às constantes e novas exigências do mercado brasileiro. Em outras palavras, o suporte tecnológico é o elemento fundamental para o desenvolvimento dos serviços de vendas online, incluindo, a própria hospedagem da plataforma em data-centers e servidores e o constante aprimoramento de funcionalidades dessa plataforma”.

Para viabilizar a execução de suas operações, a Impugnante aponta que teria duas opções: 1. Iniciar “do zero” todo o parque tecnológico local e aprimorar suas ferramentas para prestar os seus serviços – o que dificilmente a colocaria em posição de líder de mercado e o que seria incompatível com a expansão no Brasil de um grupo de tecnologia fundado na Argentina; 2. Contar com o suporte tecnológico e a sólida experiência internacional, conhecimentos de informática acumulados pelas demais sociedades que integram o “Grupo Mercado Libre” no exterior, em especial da Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc.

A segunda opção supra teria sido a escolhida e seria peça fundamental para a sua posição de liderança no mercado brasileiro de marketplace por meio do www.mercadolivre.com.br. Para essa finalidade, a Impugnante teria celebrado contratos de suporte tecnológico com as sociedades Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc.

Os contratos celebrados mencionados no parágrafo precedente restam assim resumidos no seguinte quadro apostado na peça defensiva:

Empresa	Local do Prestador	Data do Contrato	Objeto do Contrato
Meli USA	Estados Unidos da América	02.10.2010	Serviços de hospedagem (<i>hosting</i>) da plataforma virtual de vendas operacionalizado pela Impugnante no www.mercadolivre.com.br , incluindo o armazenamento de dados nos servidores, webmail, etc.
Meli Argentina	Argentina	22.09.2010	Serviço de suporte técnico, manutenção e atualizações do site administrado e operacionalizado pela Impugnante, isto é, a sua plataforma online de vendas "Mercado Livre" (<i>marketplace</i>).
Meli Uruguai	Uruguai	09.09.2016 (com início em 01.03.2016)	Serviços de gerenciamento, com destaque para as seguintes atividades: (i) serviços de consultoria sobre o desenvolvimento do negócio eletrônico; (ii) análise da atividade e evolução do comércio eletrônico em toda a região; (iii) análise da tendência e evolução do mercado; (iv) contribuição à fixação de metas; (v) elaboração e implementação de estratégias em matéria legal, de finanças, marketing, tecnologia e recursos humanos; (vi) organização de recursos para colocar em prática a gestão empresarial, dentre outras atividades.
Meli Inc.	Estados Unidos da América	01.01.2012	Elaboração e desenvolvimento soluções informáticas aplicadas ao comércio eletrônico que permitam aumentar a competitividade e produtividade do negócio de vendas da Impugnante (o marketplace "Mercado Livre").

As empresas mencionadas no quadro supra, que celebraram contratos com a Impugnante, possuíam robusta infraestrutura e know-how necessários à prestação dos serviços contratados pela Impugnante e executados durante o ano-calendário de 2016. Tais serviços teriam sido "prestados exclusivamente no exterior e sem a transferência de quaisquer conhecimentos ou tecnologias ao Brasil, os quais se esgotaram na própria prestação dos serviços de suporte contratados".

Destaca-se que as avenças em comento não estariam sujeitas a registro no INPI (artigo 211 da Lei nº 9.279/96, bem como Resoluções INPI nº 54/2013 e 156/2015) e sequer submetidos à obrigatoriedade de registro no Banco Central (artigos 1º e 3º do Anexo III da Resolução 3.844/2010, artigos 100 e 101 da Circular 3.869/2013 e Manual do Registro de Operações Financeiras).

Após explicitar a forma de funcionamento de suas operações, a Impugnante passa a abordar os motivos da autuação e apresentar seus argumentos de defesa. A Impugnante aduz que a autuação estaria calcada em dois motivos.

Vamos relembrar o quanto exposto na peça defensiva em relação a tal ponto:

Motivo nº 1: A autoridade lançadora entendeu que as despesas com a importação de serviços estariam sujeitas ao regime jurídico de dedutibilidade previsto para os rendimentos de royalties e de assistência técnica, científica ou administrativa disposto nos artigos 352 a 355 do RIR/99, afastando a aplicação, no presente caso, das regras brasileiras de preços de transferência (Lei nº 9.430/96 e Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012) e também da regra geral de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99, as quais foram devidamente observadas pela Impugnante;

Motivo nº 2: A autoridade lançadora alegou que a Impugnante não teria apresentado "provas documentais robustas" da efetividade dos serviços prestados, isto é, não teriam sido apresentados "desenhos, anteprojetos, projetos, planejamentos, propostas técnicas ou instruções enviadas ao País, etc.".

Em relação ao Motivo nº. 1, a Impugnante ainda aduz o abaixo lembrado: (...) no racional da autoridade lançadora, existiriam três regimes jurídicos para determinar a dedutibilidade de serviços incorridos junto a partes relacionadas no exterior: (i) os serviços técnicos que envolvem transferência de tecnologia e que, portanto, são passíveis de registro perante o INPI, seriam dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos artigos 352 a 355 do RIR/99; (ii) os “serviços técnicos” sem transferência de tecnologia e portanto não passíveis de registro no INPI não seriam dedutíveis, independentemente de sua essencialidade à atividade desenvolvida; e (iii) os serviços “não técnicos” seriam dedutíveis segundo o regime das regras de preços de transferência, reguladas pelos artigos 18 e seguintes da Lei nº 9.430/96.

Esse racional fiscal se desvia por completo da legislação em vigor, já que o item (ii) não contém qualquer suporte legal. Trata-se de inovação jurídica que não se sustenta. Aduz-se, em contraponto ao lembrado acima, que “quando se trata da importação de serviços junto a parte vinculadas no exterior que não se qualifiquem como royalties ou despesas de assistência técnica sem a transferência de tecnologia ao Brasil, as operações devem se sujeitar às regras de preços de transferência e aos demais requisitos de dedutibilidade previstos no artigo 299 e seguintes do RIR/99, sendo inaplicável o regime jurídico dos artigos 352 a 355 do RIR/99”.

Destaca-se que “a própria autoridade lançadora reconhece que o caso dos presentes autos não envolve a transferência de tecnologia ou de conhecimentos técnicos do exterior para o Brasil, sendo, pois, fato incontroverso nos presentes autos”. Seria totalmente desarrazoada a fundamentação adotada pela fiscalização de que “as despesas incorridas pela Impugnante não seriam dedutíveis, uma vez que os contratos de prestação de serviços firmados com as empresas do Grupo Mercado Libre estariam dispensados de registro no INPI e no BACEN, citando como fundamento o disposto no artigo 353, parágrafo único e artigo 354, §3º do RIR/99.

A autoridade lançadora alega também que as despesas (i) estariam sujeitas à limitação temporal de dedução aos cinco primeiros anos de funcionamento da Impugnante, prorrogável por igual período desde que autorizado pelo Conselho Monetário Nacional (“CMN”), como previsto no artigo 354, §1º do RIR/99 (com fundamento legal no artigo 12, §3º da Lei nº 4.131/62); e (ii) a dedutibilidade desses valores estaria sujeita ao limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita líquida das vendas dos produtos fabricados ou serviços prestados, conforme previsto pelo artigo 355, caput do RIR/99”.

Em total contraponto ao entendimento prestigiado pela fiscalização, a Impugnante aduz que “as importâncias pagas pela Impugnante se encontram sujeitas às regras de preços de transferência e as demais condições de dedutibilidade prevista pelo artigo 299 do RIR/99, todas elas, ressalte-se, fielmente observadas pela Impugnante no caso dos presentes autos. Veja-se que o atendimento a essas regras foi devidamente esclarecido à autoridade lançadora durante o procedimento de fiscalização, (fls. 1797 a 1799, 1807 a 1815), bem como informado na Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”) transmitida pela Impugnante no ano-calendário de 2016. Naquela oportunidade, a Impugnante informou o método utilizado, bem como apresentou o demonstrativo de cálculo dos limites de preços de transferência segundo os critérios do artigo 18 da Lei nº

9.430/96, citado pelo TVF, inexistindo qualquer questionamento em relação a esses valores por parte da autoridade lançadora”.

No tocante ao Motivo nº. 2, a Impugnante aponta que a fiscalização teria solicitado a apresentação de documentos descabidos, vez que fundados na norma veiculada no inciso II do artigo 354 do RIR/99 (inaplicável aos serviços contratados com as empresas Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc., que não envolviam transferência de tecnologia).

Por conta da ausência de apresentação dos documentos descabidos, a fiscalização teria concluído que não haveria prova da prestação dos serviços. Em relação à comprovação da efetiva prestação de serviços, a Impugnante aduz que teria demonstrado “que os serviços tinham natureza imaterial e até mesmo virtual a depender do caso, sendo que não necessariamente deixam rastros físicos. Assim, a sua prestação não se prova por relatórios ou estudos, como defendido pela autoridade lançadora.

Sua prova há de ser feita indiretamente, não podendo ser exigida uma prova impossível e completamente desvinculada da verdadeira natureza econômica e comercial desses serviços”.

Em relação à efetiva comprovação da prestação de serviços, a Impugnante traz as seguintes considerações em sua peça defensiva:

A Impugnante ressalta que a legislação tributária não prescreve forma especial de como deve ser feita a prova da despesa incorrida no caso objeto dos presentes autos, de modo que essa comprovação pode ocorrer por meio de todas as formas em direito admitidas.

Nesse sentido, pode-se considerar que essa comprovação apresenta dois aspectos e ordens objetivas de consideração, sendo (i) o primeiro de natureza substancial; e o (ii) segundo de cunho formal, isto é:

(i) Em relação ao aspecto substancial, trata-se de identificar na despesa a própria característica de ser necessária, isto é, a própria necessidade da mesma, no sentido de sua vinculação com a atividade da Impugnante ou com a manutenção da sua fonte produtora;

(ii) Já no tocante ao aspecto formal, a decorrência lógica é que, na ausência de disposição expressa e específica para determinado tipo de despesa, pode esta ser comprovada por todos os meios de prova em direito admitidos. Essa é a consequência da aplicação do disposto no artigo 104 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) prevendo que “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente exigir”.

Ainda em relação a esse aspecto, a Impugnante destaca o disposto no artigo 212 do Código Civil, prevendo que, salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante confissão, documento, testemunha, presunção e perícia.

Ao finalizar o raciocínio quanto aos aspectos materiais e formais para a comprovação da efetiva prestação de serviços, destaca a Impugnante que “Essa breve análise sobre os meios de comprovação das despesas é suficiente, por si só, para demonstrar que os esclarecimentos e a documentação comprobatória apresentada pela Impugnante durante a fiscalização são aptos a comprovar a efetiva execução dos serviços de natureza imaterial, inexistindo qualquer base

fática ou legal para manutenção do Auto de Infração ora combatido. Ao aplicar os artigos 352 a 355 do RIR/99 ao presente caso, a autoridade lançadora impôs condição legal inexistente na legislação que trata da dedutibilidade de serviços técnicos sem a transferência de tecnologia.

A Impugnante destaca, por sua vez, o entendimento do E. E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) no acórdão nº 1301- 000.755 (sessão de 24.11.2011): “Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade”.

Em decorrência das normas veiculadas no artigo 9º do Decreto nº. 70.235, de 1972, e no artigo 9º, §1º, do Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, a autoridade lançadora submeter-se-ia “ao dever de tomar como verdadeiros os fatos contábeis registrados pelos contribuintes e, para afastar essa presunção, é dever do Fisco provar, cabalmente, quais os lançamentos contábeis presentes nos livros fiscais que retratariam realidade diversa”.

Aponta-se, por oportuno, que “a autoridade lançadora não apresentou qualquer indício de que os serviços não teriam sido efetivamente prestados pela Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc. tal como alegado no TVF e, nesse sentido, qualquer justificativa razoável para desconsiderar as despesas legítimas que foram escrituradas pela Impugnante em observância às disposições legais, a qual, nos termos dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99, faz prova em seu favor, revelando a flagrante precariedade e o necessário reconhecimento da improcedência do presente lançamento”.

Implicitamente, a indedutibilidade das despesas incorridas pela Impugnante relacionar-se-ia ao fato de que as sociedades no exterior integram o Grupo Mercado Libre. Ao adotar tal premissa, a fiscalização teria desconsiderado que “que a legislação brasileira não prevê tal condição e autoriza a dedutibilidade dessas despesas desde que cumpridos com determinados requisitos, como é o caso das regras de preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/96, as quais foram devidamente observadas no caso dos presentes autos como informado à autoridade lançadora durante o procedimento de fiscalização”.

No tocante aos serviços de hospedagem prestados pela empresa Meli USA, a Impugnante aponta, inicialmente, que “a magnitude do número total de transações ocorridas na plataforma da Impugnante evidencia que as suas atividades inegavelmente requerem uma robusta infraestrutura de data center e de servidores (independentemente da localização desses equipamentos), sendo indissociáveis do regular processamento de transações e armazenamento de dados no âmbito dessa plataforma”.

Em decorrência da relevância de tal infraestrutura, o Grupo Mercado Libre teria um “Plano de Continuidade de Negócios” destinado a evitar possíveis contingências e garantir a continuidade dos negócios por meio da implementação de um ambiente de múltiplos data centers próprios no exterior, além de contar com o suporte de serviços contratados de terceiros.

Tal plano “indica a existência de operações entre o data center principal, localizado no Estado da Virgínia, e o alternativo em Atlanta, Estado da Geórgia, ambos nos Estados Unidos da América, buscando minimizar o impacto de possíveis e indesejadas paralisações, garantindo, ao mesmo tempo, a recuperação completa de todas as transações de vendas ocorridas na plataforma da Impugnante”.

Como a Impugnante não deteria uma “infraestrutura de datacenter e servidores de dados locais para a hospedagem da sua plataforma online, era natural e necessário que contasse com o apoio da robusta infraestrutura da Meli USA, compartilhada com as demais sociedades do Grupo Mercado Libre. Nesse contexto, a Impugnante celebrou o “Contrato de Prestação de Serviços de Hospedagem de Site” (fls. 83 a 91, elemento de prova) com a Meli USA em 02.10.2010. Conforme previsto nesse contrato, a Meli USA é empresa que presta serviços de “web-hosting” que compreende “o armazenamento eletrônico de páginas eletrônicas e sites na rede (Internet) para consulta e utilização por terceiros, bem como o conteúdo e dados eletrônicos de transações¹⁹.

A Impugnante, por sua vez, “desejava aproveitar-se do barateamento de custo decorrente do uso de servidor compartilhado no exterior” entre sociedades do Grupo Mercado Libre. Para tanto, a Meli USA consignou em tal contrato que dispunha das ferramentas tecnológicas próprias e recursos idôneos a fim de dar cumprimento às obrigações assumidas, incluindo a prestação dos serviços com níveis de excelência e eficiências para que sejam alcançados os resultados esperados, declarando ainda estar habilitado estruturalmente para prestar os serviços acordados”.

Ademais, a Impugnante acrescenta que “não há dúvidas de que a contratação dos serviços de hospedagem da website/plataforma (hosting) junto à Meli USA, representa a própria condição de sobrevivência das atividades da Impugnante, ao ter permitido o pleno funcionamento e continuidade da operação da plataforma online de vendas durante o ano-calendário de 2016, alinhado aos padrões técnicos e de qualidade do Grupo Mercado Libre”. Lembra-se que a própria Receita Federal já teria reconhecido a importância e essencialidade da contratação de data-center / servidores na Solução de Consulta nº. 6, de 2014.

A impugnante destaca que restariam acostadas aos autos as faturas comerciais (debit notes) emitidas pela Meli USA durante o ano-calendário de 2016, com a indicação da natureza do serviço (hosting + networking infrastructure) e dos valores faturados e respectivos comprovantes de pagamento. No tocante à definição do valor a ser pago no bojo do contrato em foco, a Impugnante “destaca que o respectivo valor faturado de USD 495.583,71 é apurado a partir de critérios de rateio entre empresas do Grupo Mercado Libre que visam identificar a efetiva parcela do custo que beneficia a Impugnante. Para tanto, a Meli USA inicialmente identifica o custo total incorrido na prestação dos serviços que, no mês de setembro/2016, totalizou a quantia de USD 1.468.017,00, conforme indicado na tabela abaixo e na planilha anexa aos presentes autos:

BU	HOSTING + DEPRECIACIO					EBA	MPB	MLV	IBZ	MLA
	NES	DRU	MCO	DRM	MLM					
Advertising	62.549	1%	2%		10%			6%	48%	33%
Classifieds	91.272	3%	4%		13%			17%	36%	25%
Core	634.833	2%	2%	7%		54%		10%		25%
Enterprise Solutions	6.853					100%				
Payments	580.673		2%		5%		66%	3%		24%
Shipping	77.172		1%	5%		79%				16%
Shops	4.666		4%		5%	30%		24%		38%
Total general	1.458.017									

	DRU	MCO	DRM	MLM	EBA	MPB	MLV	IBZ	MLA
Advertising	937	1.142	-	6.143	-	-	3.749	30.104	20.474
Classifieds	2.392	4.025	-	11.490	-	-	15.650	34.866	22.850
Core	10.548	12.405	43.612	-	344.004	-	66.486	-	157.778
Enterprise Sol.	-	-	-	-	6.853	-	-	-	-
Payments	-	8.904	-	31.688	-	384.590	17.071	-	138.419
Shipping	-	749	3.523	-	60.747	-	-	-	12.155
Shops	-	180	-	214	1.384	-	1.130	-	1.758
TOTAL COSTO	13.877	27.405	47.135	49.535	412.986	384.590	104.085	64.970	353.433

Ademais, a Impugnante aponta que “a partir da identificação do custo efetivamente incorrido pela Meli USA, é feito um rateio entre as empresas do Grupo Mercado Libre que contrataram tais serviços junto à referida sociedade estrangeira (centralizadora da infraestrutura de datacenter/servidor para armazenamento das plataformas online e dados), algo usual e comum em estruturas compartilhadas de grupos multinacionais, no intuito de barateamento dos custos, conforme indicado no próprio contrato firmado com a referida empresa”.

Em relação à definição do valor a ser pago, a Impugnante aduz que, “em observância às regras de preços de transferência à luz da Lei nº 9.430/96, é acrescido a tal valor uma margem fixa de 20%, totalizando a exata quantia de USD 495.583,71 faturada pela Meli USA em face da Impugnante em setembro de 2016, ou seja, o preço dos serviços de hospedagem (hosting) devido à referida sociedade estrangeira, os quais observaram estritos parâmetros de mercado”.

Por fim, finalizando suas alegações em relação aos serviços prestados pela Meli USA, conclui a Impugnante o seguinte: (...) diferentemente das alegações da autoridade lançadora, não há dúvidas que os serviços de hospedagem (hospedagem) da plataforma online da Impugnante foram devidamente prestados a partir da robusta estrutura da Meli Inc. nos Estados Unidos da América, tendo permitido que a Impugnante desempenhasse as suas atividades durante o ano-calendário de 2016. Esse fato também é inegavelmente comprovado pelas próprias receitas auferidas e submetidas à tributação em tal ano, o que representa, por si só, a prova robusta e inequívoca requerida pela autoridade lançadora de que os serviços de hospedagem da plataforma online e dos dados das transações de pagamento foram efetivamente prestados pela Meli Inc., inexistindo qualquer dúvida em torno desta execução em benefício dos negócios da Impugnante.

No que toca aos serviços prestados pelas empresas Meli Argentina e Meli Uruguai, a Impugnante aduz que “consistem no desenvolvimento de soluções aplicadas ao comércio eletrônico que permitem aumentar a competitividade e a produtividade dos negócios.

Essas soluções visam melhorar a interação entre os usuários da plataforma e ecossistema do “MercadoLivre”, criar soluções lógicas e inteligentes que

permitem fácil acesso e administração do site, gerar e desenvolver novos negócios online e ferramentas de marketing integradas, aumentar o tráfego por meio de novos aplicativos, desenvolver mecanismos para pesquisas avançadas de artigos ou publicações naquela plataforma, aumentar a velocidade das conexões, expandir a funcionalidade da plataforma e gerar integrações com outros aplicativos on-line, como plataformas de pagamento”.

A Meli Argentina teria plena capacidade operacional para prestar os serviços contratados pela Impugnante, restando anexada à peça defensiva “uma lista com todos os funcionários ativos da Meli Argentina em 2016 que totalizavam um quadro total de 1392 colaboradores em distintas posições e cargos tais como: analistas de qualidade e gestão, engenheiro de inteligência de dados e de softwares (cargos júnior, pleno e sênior), líderes técnicos de serviços de internet, vice-presidente executivo e de produtos na área de atuação da Mercado Libre, líder de infraestrutura, analista de reportes, gerente de conteúdo, áreas de desenvolvimento”.

Em relação à Meli Uruguai, a Impugnante aduz que tal empresa, no ano de 2016, contava com 639 colaboradores diretos e indiretos, contemplando 29% dos colaboradores ativos do Grupo Mercado Libre conforme evidenciado no mapa abaixo, em diferentes cargos tais como: (i) líderes de projetos; (ii) supervisor de recursos humanos; (iii) analistas de vendas e marketing; (iv) gerentes que atuam na área de prevenção a fraudes; (v) engenheiros de software (em diferentes níveis de senioridade). Em relação às atividades desenvolvidas pela Meli Argentina e Meli Uruguai, a Impugnante tece as seguintes considerações:

No ano-calendário de 2016, a Meli Argentina e a Meli Uruguai prestaram serviços de atualização, suporte e manutenção da plataforma da Impugnante, incluindo a consultoria no desenvolvimento de negócios do comércio eletrônico, que, como dito, integra o “ecossistema” do Mercado Libre, produzindo reflexos diretos e beneficiando diretamente os serviços prestados pela Impugnante aos usuários da plataforma de vendas (marketplace). As principais atividades executadas em 2016 por essas empresas e a sua respectiva identificação, assim como pertinência a essas atividades estão ilustrados na tabela abaixo e comprovados pela documentação anexada aos presentes autos (doc. 09 – elemento de prova): (...)

Veja-se abaixo, a título comprobatório, maiores detalhes de algumas principais atividades realizadas durante o ano-calendário de 2016:

- Funcionalidades voltadas à fidelização comercial de usuários e criação do “Mercado Pontos”: programa de fidelidade oferecido aos usuários das empresas do Grupo Mercado Libre, possibilitando o acúmulo de pontos por cada compra chamado “Mercado pontos”. Esses pontos, concedidos aos usuários do “ecossistema Mercado Livre” são passíveis de serem posteriormente resgatados por benefícios. Esse programa está integrado com a plataforma online de vendas da Impugnante, (...)
- Novas funcionalidades adicionadas ao carrinho de compras: envolve interação no “ecossistema” do Mercado Libre, isto é, entre ofertas de compra e venda e meios para o pagamento online dos produtos (...)
- Novas funcionalidades e melhorias na experiência de compras operacionalizadas na plataforma da Impugnante (maior fluidez no processamento das transações),

como por exemplo, a inclusão da possibilidade de pagamento via boleto bancário (Banco Bradesco), com a atualização da plataforma (...)

As faturas comerciais emitidas pela Meli Uruguai durante o ano-calendário de 2016 constam na tabela abaixo e também estão anexadas aos presentes autos (doc. 10, elemento de prova), com a indicação das diferentes naturezas dos serviços prestados (manutenção e suporte de TI, Análise, desenvolvimento e projetos de TI, serviços de imagem corporativa e serviços de gerenciamento), evidenciam a vinculação com as atividades descritas acima (...) A totalidade das faturas emitidas pela Meli Argentina também está anexada aos presentes autos, com a identificação dos valores, das faturas e da natureza das atividades desenvolvidas (e.g., desenvolvimentos e projetos de TI aplicados ao comércio eletrônico – doc. 11), descritas em maiores detalhes na tabela acima, incluindo detalhamento dos valores cobrados que constam nas planilhas anexas (doc. 12). (...)

A Impugnante destaca que o respectivo valor faturado de USD 378.802,00 é apurado a partir de critérios de rateio entre empresas do Grupo Mercado Libre que visam identificar a efetiva parcela do custo que beneficia a Impugnante.

Para tanto, a Meli Argentina inicialmente identifica o custo total incorrido na prestação daqueles tipos de serviço no âmbito do “ecossistema do Grupo Mercado Libre” que, no mês de dezembro/2016, totalizou a quantia de USD 1.048.242,00, conforme indicado na tabela abaixo e na planilha anexa aos presentes autos (doc. 12):

BU	Gastos	DRU	MCO	DRM	MLM	EBA	MPB	MLV	IBZ	MLA
Advertising	32.060	1%	2%		13%			6%	46%	32%
Classifieds	28.157	3%	3%		8%			17%	43%	25%
Core	313.956	2%	2%	6%		57%		10%		23%
Enterprise Solutions	1.952					100%				
Payments	502.129		2%		6%		67%	3%		23%
Shipping	23.462		1%	5%		81%				12%
Shops	24.029		4%		5%	28%		25%		38%
Others (*)	122.498					100%				
Total general	1.048.242									

	DRU	MCO	DRM	MLM	EBA	MPB	MLV	IBZ	MLA
Advertising	454	498	-	4.092	-	-	2.076	14.777	10.163
Classifieds	892	952	-	2.334	-	-	4.711	12.106	7.162
Core	4.849	5.679	19.520	-	179.074	-	31.929	-	72.905
Enterprise Sol.	-	-	-	-	1.952	-	-	-	-
Payments	-	7.646	-	28.874	-	338.900	13.694	-	113.014
Shipping	-	258	1.232	-	19.042	-	-	-	2.930
Shops	-	894	-	1.122	6.827	-	6.059	-	9.127
Others (*)	-	-	-	-	122.498	-	-	-	-
TOTAL COSTO	6.195	15.928	20.751	36.421	329.393	338.900	58.470	26.883	215.301

Veja-se que dentro desse custo total incorrido pela Meli Argentina há (i) remuneração paga aos funcionários responsáveis pela prestação dos serviços; (ii) outras despesas incorridas na prestação, incluindo despesas; (iii) despesa a título de depreciação e amortização de manutenção efetuados a terceiros com notória infraestrutura; além de (iii) serviços terceirizados (prestados pelas sociedades argentinas tais como Business Vision S.A., Monitz S.A. e Neosur S.A. – doc. 13).

A partir da identificação do custo efetivamente incorrido pela Meli Argentina, é feito um rateio entre as empresas do Grupo Mercado Libre que contrataram tais serviços de suporte/manutenção/atualização na área de informática junto à referida sociedade estrangeira (e.g., descritos nas faturas comerciais como

desenvolvimentos e projetos de TI aplicados ao comércio eletrônico), verificando a parcela dos custos que beneficiam as atividades da Impugnante, algo usual e comum em estruturas compartilhadas de grupos multinacionais.

Esse rateio, por sua vez, identifica qual o percentual deve ser atribuído a cada unidade de negócios do “ecossistema” Mercado Libre, considerando o volume de receitas dessa unidade em comparação com o valor total.

Para tanto, verifica-se a representatividade de cada empresa dentro da sua respectiva área de negócio, nos diferentes países, seguindo tais critérios: (i) quantidade de itens vendidos na plataforma; (ii) quantidade de pagamentos processados; (iii) quantidade de envios de mercadorias; (iv) quantidade de novas publicações pagas; (v) quantidade de cliques realizados sobre publicidade de produtos; e (vi) quantidade de compradores ativos na plataforma.

No que toca aos serviços prestados pela empresa Meli Inc., a Impugnante inicia suas considerações apontando que “esses serviços foram contratados pela Impugnante junto à Meli Technology, sociedade localizada em Palo Alto, no Estado da Califórnia (Estados Unidos da América), região conhecida como “Vale do Silício”, polo de informática no qual diversas outras empresas renomadas do setor tais como Apple, Google e Facebook estão instaladas”.

Os serviços contratados perante a empresa Meli Inc., que residiram na prestação dos serviços de pesquisa e desenvolvimento associado ao comércio eletrônico que se ajustem às realidades do mercado brasileiro, estariam direta e indissociavelmente relacionados com a operacionalização, aprimoramento e regular funcionamento da plataforma online de vendas (marketplace) de titularidade da Impugnante.

Após comprovar a prestação dos serviços pelas empresas Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc. e demonstrar a necessidade, usualidade e normalidade de tais serviços às atividades operacionais da Impugnante, a peça defensiva passa a abordar a aventada inaplicabilidade dos artigos 352 a 355 do RIR/99.

Inicialmente, aponta-se que existiriam apenas dois regimes jurídicos excludentes de dedutibilidade de despesas afetas à remessa de valores ao exterior:

1. Royalties e Assistência Técnica: O pagamento de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e as despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes que envolvam a transferência de tecnologia; e ainda
2. Preços de Transferência: A aplicação das regras de preços de transferência às operações realizadas entre partes relacionadas, nos termos da Lei n° 9.430/96 e da Instrução Normativa RFB n° 1312/2012, para os serviços que não envolvam a transferência de tecnologia. Destaca-se que “para se aplicar as regras de preços de transferência em determinado caso deve-se fazer a diferenciação entre as operações de contratação de serviços no exterior sujeitos ao registro no INPI, isto é, que envolvam a transferência de tecnologia, e as contratações de serviços gerais que estão dispensados de tal registro, ainda que sejam classificados como “serviços técnicos” na acepção ampla deste termo (sem a transferência de tecnologia/know-how ao tomado desses serviços)”.

A Impugnante aduz que a fiscalização teria equivocadamente compreendido que os serviços prestados pelas empresas Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc. estariam sujeitos à disciplina estabelecida nos artigos 352 a 355 do RIR/99, mesmo que ausente transferência de tecnologia.

Seguindo em sua premissa, “a autoridade lançadora afirma que não se aplicariam as regras de preços de transferência aos serviços contratados, presumindo que as despesas incorridas nesses seriam automaticamente indedutíveis para fins do IRPJ, uma vez que os contratos não estariam passíveis de registro no INPI por não envolver a transferência de tecnologia ao país.

Trata-se, como dito, de uma inovação jurídica, na medida em que o critério adotado pela autoridade lançadora não tem qualquer respaldo legal”.

O equívoco da fiscalização restaria evidenciado na peça defensiva, vez que “as despesas incorridas NÃO se caracterizam como pagamento de royalties ou tampouco como assistência técnica, científica e administrativa. Isso porque, o pagamento pela cessão de direito de uso e a transferência de tecnologia ou know-how é condição necessária e obrigatória para que os pagamentos assim sejam classificados em tais hipóteses, sujeitando-se ao regime jurídico dos artigos 352 a 355 do RIR/99”.

Em relação ao conceito de royalties no direito brasileiro, a Impugnante aponta que:

- O artigo 22 da Lei nº 4.506/64 estabelece que são classificados como royalties “os rendimentos de qualquer espécie que decorram do uso, fruição ou exploração de direitos”.

Esse artigo elenca as hipóteses que caracterizariam esses rendimentos, como é caso de rendimentos decorrentes do uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria ou comércio;

- O RIR/99, bem como o RIR/2018, também classifica como royalties as despesas “necessárias para a manutenção da posse, uso ou fruição do direito”;
- Essa definição de royalties também seria adotada nos acordos internacionais para evitar a bitributação, citando-se, a título ilustrativo, o quanto disposto no Acordo Brasil-Argentina:

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

- O Parecer CST nº. 143, de 1975, conceituaria royalties como pagamentos devidos pela exploração de marcas de indústria e de comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação;

- Sob a luz da jurisprudência do E. CARF, os royalties são apenas aqueles pagamentos que remuneram direitos de uso de propriedade industrial (patentes, marcas, knowhow) e que importam na transferência de tecnologia;
- A Solução de Consulta COSIT nº. 174, de 2012, reforçaria a ideia de que as importâncias pagas a título royalties estão sujeitas ao regime jurídico da dedutibilidade previsto nos artigos 52 da Lei nº 4502/76, artigo 50 da Lei nº 8383/91 e artigos 352 a 355 do RIR/99 na hipótese em que se verifica a transferência de tecnologia;

Em relação à análise histórica das disposições legais afetas aos artigos 352 a 355 do RIR/99, a Impugnante tece as seguintes considerações:

Sob a ótica histórica, as limitações à dedutibilidade de despesas previstas nos artigos 352 a 355 do RIR/99 foram originalmente introduzidas no ordenamento brasileiro com o propósito de evitar a erosão de bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL. Isso porque, as remessas para o exterior a título de royalties tinham tributação mais baixa em comparação com os dividendos, de modo que as empresas brasileiras buscavam, sempre que possível, qualificar os pagamentos com tal natureza naquela época, conforme ensina Noé Winkler.

Luís Eduardo Schoueri lembra que essa restrição à dedutibilidade de royalties remonta ao período anterior à entrada em vigor da Lei nº 9.249/95, no qual vigia o regime da bitributação econômica pelo imposto de renda.

Naquele regime, havia sentido na criação de mecanismos legais para evitar que os contribuintes burlassem a dupla incidência, mediante pagamentos desproporcionais, cenário que foi substancialmente modificado com a entrada em vigor da isenção de dividendos prevista no artigo 10º daquela lei.

Ora, a aplicação de regras de indedutibilidade absoluta ou de restrições baseadas em critérios de mais meio século atrás devem ser feitas com o cuidado hermenêutico necessário para que se evitem interpretações enviesadas e que levem ao cometimento de flagrantes arbitrariedades e ilegalidades por parte do aplicador dessas normas, incluindo o próprio Fisco.

No caso dos presentes autos, contudo, a autoridade lançadora não tomou tal cuidado e ignorou que os pagamentos feitos à Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc. decorrem de serviços efetivamente prestados, além de inegavelmente necessários para as atividades operacionais da Impugnante, sendo que os valores pagos a essas empresas foram submetidos à tributação pelo imposto de renda nos Estados Unidos da América, Argentina e Uruguai. Esse fato demonstra que a justificativa de criação da norma destoa por completo da realidade do caso em exame, não sendo possível falar em qualquer conotação de erosão de base tributária.

Por mais esse motivo, fica patente a inaplicabilidade do regime jurídico desses artigos 352 a 355 do RIR/99 defendido pela autoridade lançadora. Defende a Impugnante que a disciplina de dedutibilidade prevista nos artigos 354 e 355 do RIR/99 somente seria cabível a serviços que envolvam transferência de tecnologia, conforme expressamente previsto no §3º do artigo 355 do RIR/99.

Aponta-se, em reforço argumentativo, que “Os Comentários da OCDE são claros em afirmar que as remunerações relativas de serviços técnicos sem o fornecimento de know-how ao tomador dos serviços não podem ser classificadas

como contratos que envolvem a transferência de tecnologia: “Os exemplos seguintes ilustram alguns pagamentos que não devem, por conseguinte, ser imputados ao fornecimento de know-how, mas sim à prestação de serviços: (...) – as remunerações relativas à mera assistência técnica”.

Destaca-se que não seria possível confundir contratos em que há o emprego de conhecimentos técnico-científicos com aqueles em que se transfere tais conhecimentos ao tomador do serviço.

Em relação a tal ponto, relembra o Impugnante as seguintes lições do professor Ricardo Mariz de Oliveira: “entende-se por assistência técnica, científica ou administrativa o serviço que é prestado à pessoa jurídica brasileira que tenha como característica essencial a efetiva transferência de tecnologia (know-how).

Esse entendimento é confirmado pelo §3º do artigo 355 do RIR/99, que acabou, indiretamente, reconhecendo que o regime jurídico fiscal a que se submetem essas despesas, de que trata o artigo 354 do RIR/99, somente se aplica quando houver a transferência de tecnologia”.

A própria Receita Federal teria prestigiado entendimento consoante ao acima exposto, conforme seria possível observar-se no Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica da RFB (tanto do ano de 2016 quanto do ano de 2020):

026 Há situações em que a assistência técnica, os serviços administrativos e os *royalties*, por utilização de direitos artísticos não relacionados com propriedade industrial registrada no INPI, são recebidos e pagos por entidades brasileiras. É correto o entendimento segundo o qual estas transações necessitam de documentação sobre preços de transferência?

A prestação de serviços técnicos, de assistência técnica e serviços administrativos que não envolvam a transferência de tecnologia ou processos, assim como os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (direitos autorais), estão sujeitos às regras de preços de transferência.

Por outro lado, os pagamentos de assistência técnica, científica, administrativa que envolvam transferência de tecnologia (referidos nos arts. 362 a 365 do RIR/2018) e de *royalties*, segundo as definições do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, não se submetem aos controles de preços de transferência, devendo, no entanto, observar os limites de dedutibilidade previstos na legislação do imposto de renda.

047 Os rendimentos, decorrentes da prestação de serviços de consultoria técnica, pagos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sua matriz no exterior estão sujeitos à legislação de preços de transferência?

Em primeiro lugar, há que distinguir se a prestação dos serviços no Brasil implicou transferência de tecnologia.

Na hipótese de ficar comprovada a transferência de tecnologia, com a anuência do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), a transação não estará sujeita às regras de preços de transferência consoante o estabelecido pelo art. 55 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Nessa hipótese, a dedução de tais despesas está sujeita aos limites estabelecidos pelos arts. 362 a 365 do RIR/2018.

Caso inexistir transferência de tecnologia, esses serviços passam a se submeter às regras de preços de transferência.

No mesmo sentido, a Impugnante cita a ementa e os seguintes trechos da Solução de Consulta COSIT nº. 310, de 2017: ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA.

DEDUÇÃO. LIMITE. As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa, podem ser deduzidas como despesas operacionais. São enquadráveis nessa categoria de despesa, com os efeitos do art. 354 do RIR/1999, aquelas que importem em transferência de conhecimentos para a fonte pagadora, como a remuneração pelo treinamento de empregados, por técnicos enviados por empresa situada no exterior. (...)

No tocante às perguntas sobre o tratamento das despesas relativas à “assistência técnica, científica e administrativa”, cumpre analisar as disposições a seguir do RIR/1999: (...) É de se perceber que a abrangência do termo “assistência técnica, científica ou administrativa” refere-se a situações em que se verifica a transferência de tecnologia, na forma de aquisição de conhecimentos tecnológicos, como se verifica do teor do § 3º do art. 355 do RIR/1999, bem como do art. 2º da Instrução Normativa nº 16, de 18 de março de 2013, do Presidente do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI. (...)

Dessa forma, conclui-se que, no caso sob análise, são enquadráveis como despesas com assistência técnica, científica e administrativa, com os efeitos do citado art. 354 do RIR/1999, aquelas que importem transferência de conhecimentos para a fonte pagadora, como ocorre com o treinamento dos empregados desta, por técnicos enviados pela empresa japonesa.

Também se enquadra nessa categoria o pagamento relativo à aquisição de conhecimento por parte dos empregados. A Impugnante cita os seguintes julgados do CARF em reforço argumentativo (inaplicabilidade da disciplina jurídica veiculada nos artigos 352 a 355 do RIR/99 a contratos que não envolvam transferência de tecnologia): 101-71820, 103-02628, 101-7087, 01-0586 (sessão de 25.10.95), 101-85478 e 101-85488, 101-88916 (sessão de 17.10.95) e 105-7769 (sessão de 15.09.93).

A própria C. CSRF teria novamente analisado o tema no acórdão nº 01-1570 (sessão de 12.08.96), no qual teria concluído que “tratando-se de serviços técnicos especializados, que não envolvem a transferência de tecnologia ou a introdução de processo especial de produção, circunstâncias não provadas na peça acusatória, e não questionada a efetiva prestação dos serviços ou a sua necessidade ao desenvolvimento da atividade da empresa, a dedutibilidade dos dispêndios como custo, independe da averbação do contrato no INPI”.

Ademais, ainda em reforço argumentativo, a Impugnante transcreve as ementas dos seguintes precedentes do CARF sobre o tema:

GLOSA DE DESPESAS. BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE. Não havendo provas nos autos que os serviços técnicos contratados envolvem transferência de tecnologia, não se aplicam, para fins de dedutibilidade da despesa, as restrições estabelecidas no artigo 355 do RIR/99. (acórdão n' 1402-00.877, sessão de 01.02.2012)

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA ROYALTIES. Tratando-se de contrato de cessão de direitos de software em que se observa a transferência também dos respectivos códigos fonte (tecnologia), observa-se o pagamento de royalties como contraprestação

das avenças tratadas no predito contrato de cessão. (acórdão n' 1302.002.695, sessão de 09.04.2018)

ASSISTÊNCIA TÉCNICA- DEDUTIBILIDADE.

Tratando-se de prestação de serviços técnicos especializados, que não envolvam a transferência de tecnologia, circunstância não provada na peça acusatória, e não questionada a efetiva prestação dos serviços ou a sua necessidade ao desenvolvimento da atividade da empresa, a dedutibilidade dos dispêndios segue a regra geral e não o rito do art. 293 do RIR/94 atual art. 355 do RIR/99. (acórdão n' 1102-00026, sessão de 27.08.2009).

A Impugnante aduz que seria o INPI o órgão do Governo Brasileiro com competência exclusiva para o registro e a averbação de contratos que envolvam transferência de tecnologia, definindo em quais casos ocorre essa transferência de conhecimentos técnicos do exterior para o Brasil.

De fato, “a Lei nº 9.279/96 atribuiu ao INPI a competência privativa para, entre outras funções, disciplinar, controlar e aferir a transferência de tecnologia do exterior para o Brasil. O INPI é, portanto, o órgão competente para reconhecer a natureza de determinada atividade, em especial se esta envolve a transferência de conhecimentos e, portanto, está sujeita a registro e averbação no referido órgão, nos termos em que dispõe o artigo 211 daquela lei”.

Aduz-se que “a fim de verificar se há uma transferência de tecnologia ou não, é preciso analisar a operação concretamente. Somente se caracterizará uma transferência de tecnologia se houver uma intenção de fornecer o conhecimento.

Caso contrário, estar-se-á diante de uma difusão de tecnologia empregada e esgotada na prestação dos serviços em si, e não de uma transferência ao tomador desses conhecimentos”. Em relação à disciplina estabelecida pelo INPI acerca da transferência de tecnologia, a Impugnante aduz o seguinte:

À época dos fatos em exame nos presentes autos, vigia a Instrução Normativa do INPI n' 16/2013 que assim dispunha sobre a necessidade de averbação ou registro sobre os contratos que impliquem a transferência de tecnologia:

Art. 2º - O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos de propriedade industrial (exploração de patentes, exploração de desenho industrial ou uso de marcas), os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica e científica), os de franquia e os de licença compulsória para exploração de patente.

Ainda, a Resolução INPI n' 54/201338 relacionava expressamente os serviços dispensados de averbação perante o INPI, justamente por não envolver o entendimento formal desse órgão federal de que tais serviços não configuram a transferência de tecnologia, com destaque para os seguintes: (i) serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo: beneficiamento de produtos; (ii) consultoria nas áreas financeiras e comercial, incluindo a consultoria remota sem a geração de documentos; (iii) serviços de marketing; (iv) serviços relacionados ao suporte, manutenção, adaptação ou licenciamento de software não são passíveis de registro perante referida

autarquia, por não envolverem transferência de tecnologia³⁹; e (v) a licença de uso de programa de computador (software).

Posteriormente, o órgão editou a Resolução INPI n' 156/2015, vigente à época dos fatos, que passou a reproduzir essa lista dos serviços não sujeitos a registro e averbação no órgão⁴⁰ por não envolver a transferência de conhecimentos entre o tomador e prestador.

Destaca o Impugnante que “a própria RFB já se manifestou no Ato Declaratório COSIT n' 1/2000: “Para fins do disposto no Item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto nacional da Propriedade Industrial – INPI e Banco Central do Brasil”.

Dessa forma, não sendo o contrato de prestação de serviços sujeito a registro no INPI, por não representar transferência de tecnologia segundo o entendimento formal e vinculante desse órgão federal, o qual detém competência privativa para aferir a materialização dessa transferência, as importâncias pagas NÃO estarão sujeitas ao regime jurídico dos artigos 352 a 355 do RIR/99”.

O Banco Central do Brasil, por sua vez, dispensaria o registro de contrato em que inexistisse transferência de tecnologia (Anexo III à Resolução BACEN nº. 3.844, de 2010).

A Impugnante reforça que não haveria nos autos qualquer prova ou elemento fático capaz de evidenciar que teria ocorrido a transmissão de conhecimentos pelas sociedades estrangeiras prestadoras de serviço. Frisa-se que “a legislação brasileira impõe que a tecnologia seja efetivamente transferida para fins de caracterização dos pagamentos com royalties ou despesa de assistência técnica, científica ou administrativa. Não basta que seja possível a transferência de tecnologia, como indevidamente sustentado pela autoridade lançadora no TVF, mas sim que essa transferência do knowhow tenha sido acordada entre as partes e tenha efetivamente se materializado”.

Aduz-se, em relação à não transferência de tecnologia, que “diante da liberdade de contratação, as partes acordaram em não transferir a tecnologia e o know-how à Impugnante. (...)A autoridade lançadora não pode descaracterizar a vontade das partes (Impugnante, Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc.) refletida em negócios jurídicos existentes, válidos e eficazes, inteiramente regidos pela legislação brasileira, insinuando, sem qualquer base fática ou legal, que a “ausência de transferência decorria de uma convenção contratual”.

A ausência de transferência de tecnologia em cada um dos contratos celebrados é assim fundamentada na peça defensiva:

Contrato de armazenamento de página de internet e dados (hosting) firmado com a Meli USA A Impugnante destaca que a empresa em foco fornece, a partir dos seus servidores e datacenters, o serviço de hospedagem e conectividade da plataforma online de vendas gerida pela Impugnante, permitindo a própria operação e o funcionamento dessa plataforma.

Cita-se o seguinte excerto do contrato celebrado entre a Impugnante e a Meli USA:

Que **EBAZAR** deseja aproveitar-se da redução de custo decorrente do uso de servidor compartilhado, estando ciente de que a) existem limitações inerentes ao compartilhamento e restrições de utilização que devem ser observadas para preservar o funcionamento do servidor, todas elas especificadas no corpo do presente Contrato; b) o descumprimento das obrigações especificadas do presente Contrato pode acarretar a imediata suspensão da prestação dos serviços ora contratados, independentemente de aviso ou notificação como forma de proteção do servidor compartilhado e dos demais usuários do mesmo;

1.1 O Objeto do presente Contrato é a hospedagem das páginas que comporão o(s) “site(s)” mencionado(s) no Preâmbulo do presente instrumento.

1.2 A hospedagem das páginas que comporão o “site” de **EBAZAR** terão as seguintes características: a) atualização via FTP; CAIXAS POSTAIS POP3; apelidos e redirecionamentos de e-mail; b) WebMail; e c) backup das bases de dados e outros serviços que poderão ser adicionados mediante acordo entre as Partes.

Destaca-se que “o provedor de hospedagem (hosting providers) tem a função de garantir o armazenamento de dados em servidores próprios de acesso remoto, possibilitando que usuários tenham acesso a eles, conforme condições definidas em pactuação anterior.

Com isso, o “hosting provider”, respeitadas as normas de política de privacidade, disponibiliza aos usuários páginas ou arquivos de terceiros, que estão armazenadas em seus servidores. A função primordial do “hosting provider” é, portanto, fornecer suporte, por meio da sua infraestrutura, para que os dados possam ser armazenados e acessados pelos internautas”. Em relação à natureza jurídica dos pagamentos efetuados à Meli USA, a Impugnante esclarece que não se trata de royalties por cessão de direito de uso e técnicos.

Destaca-se que o entendimento adotado pela Autoridade Lançadora “contraria ainda o próprio entendimento formal e vinculante da RFB contido no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7/2014, segundo o qual “os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos por residente ou domiciliado no Brasil para empresa domiciliada no exterior, em decorrência de disponibilização de infraestrutura para armazenamento e processamento de dados para acesso remoto, identificada como data center, são considerados para fins tributários remuneração pela prestação de serviços, e não remuneração decorrente de contrato de aluguel de bem móvel”.

A Impugnante destaca também que a distinção entre valores devidos a título de “royalties” e “serviços” foi recentemente reconhecida pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 117/2020”.

A Impugnante finaliza seu raciocínio, em relação ao contrato celebrado com a Meli USA, nos seguintes termos: (...) sob qualquer perspectiva que se analise o caso, os serviços prestados pela Meli USA não se caracterizam como “royalties” ou tampouco como despesa de “assistência técnica”, mas sim a contratação de uma empresa especializada e que possui infraestrutura para a hospedagem das suas páginas eletrônicas/plataforma online, incluindo o armazenamento de dados e informações relevantes, de forma a garantir que seus serviços de pagamento

online sejam oferecidos com elevados níveis de excelência e segurança aos usuários da sua plataforma.

A Impugnante registra ainda que o contrato firmado com a Meli USA deixa claro que não há qualquer tipo de cessão ou transferência de tecnologia empregada pela sociedade estrangeira e, da mesma forma, não cede licenças, direitos de exploração de marca, patentes, direitos de propriedade intelectual.

O conteúdo dessa cláusula, contudo, foi sumariamente ignorado pela autoridade lançadora que, sem qualquer base fática ou jurídica, pretende alterar essa realidade provada nos presentes autos sobre a natureza e essência dos pagamentos feitos à Meli USA:

Ainda nesse ponto, veja-se que as atividades listadas pelas Resoluções INPI/PR nº 54/2013 e nº 156/15 corroboram a conclusão de que a contratação de datacenter/servidores no exterior para o armazenamento de sites e dados não gera qualquer tipo de transferência de tecnologia ao Brasil, nos termos do artigo 211 da Lei nº 9.279/96.

A título de exemplo, essas normas preveem que atividades “executadas unicamente no exterior, as quais não geram quaisquer documentos e/ou relatórios” não configuram tal transferência, bem como os “serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução ou localização de programas de computador”

Contrato firmado com a Meli Argentina A Meli Argentina, empresa que também integra o “Grupo Mercado Libre”, teria sido contratada pela Impugnante para prestar os serviços de manutenção, suporte e atualização de funcionalidades da sua plataforma de vendas que integra o “ecossistema” digital do Mercado Libre.

Aponta a Impugnante que “a Meli Argentina desenvolveu a tecnologia necessária para a operação do comércio eletrônico e a prestação dos serviços às empresas do Grupo Mercado Livre, incluindo a manutenção e principais atualizações da plataforma/sítios eletrônicos que integram aquele “ecossistema” digital, detendo a expertise necessária para a prestação dos serviços contratados.

Ora, o detentor das informações tecnológicas necessárias para manter e atualizar os websites/plataforma em regular funcionamento é a Meli Argentina que executa tais serviços, sem transmiti-los à Impugnante”.

Ainda em relação ao contrato celebrado com a Meli Argentina, é relevante transcrevermos algumas considerações adicionais da Impugnante: Na redação do instrumento contratual, negócio jurídica que formaliza a vontade das partes, há menção expressa de que é a Meli Argentina quem executará os serviços de suporte técnico, de manutenção e de atualização dos websites (plataforma online de vendas), sendo a única parte que utilizará ferramentas tecnológicas para a execução das obrigações do contrato firmado com a Impugnante.

Ou seja, o conteúdo do contrato deixa claro que o conhecimento tecnológico será aplicado e esgotado na própria prestação dos serviços ocorrida exclusivamente no exterior. O exposto acima é também confirmado pelo disposto na Resolução nº 156/2015 editada pelo INPI, órgão com competência privativa, como explicado, para verificar se determinada prestação ou contrato envolve a transferência de tecnologia.

Nesse sentido, o Item XIII da Resolução INPI n' 156/2015 estabelece que os contratos que regulam a prestação dos “serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução ou localização de programas de computador (software)”, não estão sujeitos a registro no órgão por não envolver a transferência de tecnologia.

Contrato firmado com a Meli Uruguai A Impugnante inicia seus esclarecimentos apontando que “no ano de 2012, a Meli Uruguai, detentora de robusta capacidade operacional, expertise, recursos e pessoal necessários (como visto no Tópico II.A acima), foi contratada para prestação de serviços relacionados ao desenvolvimento de softwares voltados para o comércio eletrônico, por meio dos quais os usuários da Impugnante possam acessar diferentes alternativas do seu site.

O desenvolvimento dos softwares, nos termos regulados pelo contrato, envolve: (i) criação, desenho desenvolvimento, produção de sistema, implementação, sintonização, revisão monitoramento, suporte, manutenção; e (ii) criação e implementação de nova ferramentas, novas aplicações que facilitem o comércio eletrônico (por exemplo, canais de busca, processamento de vendas, etc)”.

A Impugnante destaca que “a cessão de uso de softwares apenas se caracteriza como royalties quando esteja presente a transferência da tecnologia que ocorre mediante a cessão do código fonte”.

No contrato em foco, como ausente qualquer fornecimento de tecnologia à Impugnante, pois não haveria a transmissão por meio da cessão de “códigos fonte ou dados técnicos necessários à absorção da tecnologia”, nos termos definidos pelo artigo 11 da Lei nº 9.609/98, não seria possível qualificar os pagamentos feitos à Meli Uruguai como “royalties” ou despesa de “assistência técnica, científica ou administrativa. Em relação ao contrato celebrado com a Meli Uruguai em 2016, também não haveria qualquer transferência de tecnologia, sendo relevante relembrar quais seria os serviços contratados, nos exatos dizeres da Impugnante:

Por sua vez, em setembro de 2016, a Impugnante firmou novo contrato de prestação de serviços, por meio do qual a Meli Uruguai se comprometeu a prestar serviços de gerenciamento em favor da Impugnante, com destaque para as seguintes atividades:

(i) serviços de consultoria sobre o desenvolvimento do negócio eletrônico; (ii) análise da atividade e evolução do comércio eletrônico em toda a região; (iii) análise da tendência e evolução do mercado; (iv) contribuição à fixação de metas; (v) elaboração e implementação de estratégias em matéria legal, de finanças, marketing, tecnologia e recursos humanos; (vi) organização de recursos para colocar em prática a gestão empresarial, dentre outras atividades.

Cita-se que esse seria o entendimento do INPI “formulado na já citada Resolução INPI nº 156/2015 a qual estabelece que os contratos envolvendo a prestação dos serviços de “consultoria nas áreas financeiras e comercial, incluindo a consultoria remota, assim como os serviços de marketing”, não são passíveis de registros no órgão por não envolver a transferência de tecnologia”.

Contrato firmado com a Meli Inc. Em relação ao contrato celebrado com a Meli Inc., a Impugnante tece as seguintes considerações: A Meli Inc., assim como a

Meli USA, é uma empresa sediada no Estados Unidos da América que se dedica à pesquisa e desenvolvimento na área de informática. Diante da expertise da Meli Inc. nessa área, a Impugnante firmou contrato de prestação de serviços, por meio do qual a Meli Inc. realiza pesquisas de soluções tecnológicas aplicadas ao comércio eletrônico, os quais são desenvolvidos unicamente no exterior sem a presença de técnicos da Impugnante, além de inexistir a geração de relação ou documentos.

Conforme consignado no contrato de serviços, essas soluções comerciais permitem uma melhor interação com os usuários do site, bem como a criação de novas soluções lógicas e inteligentes que permitem à Impugnante: (i) o acesso e administração fácil de sua plataforma, (ii) gerar e desenvolver novos negócios online e ferramentas de marketing, (iii) aumentar o tráfego dos usuários por meio de novos aplicativos, (iv) aumentar a velocidade da conexão, (v) expandir a funcionalidade da plataforma e aplicativos online, para permitir melhor acesso aos usuários.

Essas soluções são aplicadas pela Meli Inc. ao site/plataforma online de vendas da Impugnante, configurando, destarte, a customização e adaptação dessa plataforma.

Como já destacado acima, esses tipos de serviços de informática, segundo disposto no item XIII da Resolução INPI nº 156/2015, não envolvem a transferência de tecnologia e, portanto, os contratos não estão sujeitos a registro e averbação no INPI. Esses serviços não implicam, portanto, transferência de tecnologia à Impugnante, na medida em que se limitam à realização de forma remota no exterior do desenvolvimento de soluções tecnológicas que são aplicadas pela Meli Inc. diretamente a essa plataforma e se esgotam na própria prestação dos serviços.

A Impugnante aduz ser indevida a aplicação realizada pela fiscalização da norma veiculada no artigo 353, inciso I, do RIR/99. Literalmente, aduz a Impugnante que:

“O artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 prevê que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes, e a seus parentes ou dependentes. Sob a suposta alegação de regular o artigo em referência, o artigo 353, inciso I do RIR/99, vigente à época da autuação ora combatida, previa que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes. (...)”

O artigo 71, § único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 prevê que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes e, ao qualificar sócios e dirigentes, se utiliza das expressões seus “parentes ou dependentes”. Consequentemente, ao se utilizar das expressões “parentes ou dependentes”, o artigo em referência limitou a vedação da dedutibilidade dos royalties aos pagamentos realizados a pessoas físicas.

Pessoas jurídicas não têm parentes ou dependentes. Assim, a inovação por parte do RIR/99, ato infra legal, de que a vedação da dedutibilidade dos royalties também se aplicaria aos pagamentos realizados a pessoa jurídica que é sócia da licenciadora é necessariamente ilegal por extrapolar o alcance do art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64.

É isso que dispõe o artigo 99 do CTN. Cita-se acórdãos do CARF e do Tribunal Regional federal da 3ª Região, além de entendimento doutrinário, em reforço à

argumentação supra. Aponta-se, ademais, que a vedação inserta no artigo 353, inciso I do RIR/99 “sequer se aplica na medida em que a Impugnante não é sócia das empresas do Grupo Mercado Libre.

A Impugnante e as empresas do Grupo Mercado Libre são pertencentes ao mesmo grupo econômico e possuem sócios em comum (sócios indiretos). Como se observa da leitura do artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 e artigo 353, inciso I do RIR/99, os royalties que não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ são aqueles pagos pela pessoa jurídica licenciadora a seus sócios.

Em nenhum momento, os artigos em referência previram que a vedação da dedutibilidade também se aplicaria aos pagamentos efetuados pelas empresas que possuem os mesmos sócios pessoas físicas da empresa licenciante”.

A Impugnante ainda aduz, em relação à alegação relembra no parágrafo anterior, que “não poderia deixar de mencionar o entendimento da Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, na qual reconheceu que o artigo 71, § único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 NÃO veda a dedutibilidade de pagamentos de royalties a beneficiária que integre o mesmo grupo empresarial da fonte pagadora”. No tocante à cobrança da CSLL, a Impugnante aponta que seria descabida a aplicação da disciplina ventilada nos artigos 352 e 355, conforme expressamente apontaria a solução de Consulta nº. 310, de 2017, e o Anexo I da IN RFB nº. 1.700, de 2017:

Item	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ	Aplica-se à CSLL	Dispositivo na IN	Controle Parte B (*)
186	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea “a”, parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	Sim	Não	Arts. 85 ao 88	Não

Destaca-se que o descabimento da aplicação dos limites de dedutibilidade dos royalties, assistência técnica, científica e administrativa à CSLL também seria matéria sumulada no CARF (Súmula nº. 117: “A indedutibilidade de despesas com “royalties” prevista no art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL”).

Em relação à multa punitiva aplicada, a Impugnante pugna pelo seu descabimento por conta de ter pautado suas condutas em entendimento exarado pela Receita Federal (Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016) e, ainda, em decorrência da aplicação da norma veiculada no artigo 112, inciso II, do CTN. Seriam inaplicáveis os juros incidentes sobre a multa de ofício lançada, em face da norma veiculada no artigo 61 da Lei nº. 9.430, de 1996.

As matérias controvertidas nos presentes autos podem ser resumidas nos seguintes tópicos, que serão detidamente abordados na sequência do presente acórdão:

a) Dedutibilidade, em relação à CSLL, das doações registradas na conta contábil nº. 622006 – PATROCÍNIOS;

b) Subsistência dos motivos fundantes da autuação em relação aos contratos celebrados com as empresas Meli USA, Meli Argentina (Meli SRL), Meli Uruguay e Meli Inc.;

a. Enquadramento dos valores pagos como royalties ou decorrentes de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada para fins de aplicação da disciplina ventilada nos artigos 352 a 355 do RIR/99, notadamente no tocante à necessidade de transferência de tecnologia;

i. Cabimento da aplicação da norma veiculada no artigo 353, inciso I, do RIR/99 ao caso vertente;

ii. Descabimento de aplicação da disciplina ventilada nos artigos 352 a 355 do RIR/99 à CSLL;

b. Comprovação da natureza e real efetividade dos serviços prestados, inclusive em relação ao competente pagamento;

c) Descabimento da multa aplicada, por conta de a Impugnante de ter pretensamente pautado suas condutas em entendimento exarado pela Receita Federal (Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016) e, ainda, em decorrência da aplicação da norma veiculada no artigo 112, inciso II, do CTN;

d) Incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Nada obstante, o acórdão recorrido, efls.4393/4482, julgou improcedente a petição impugnatória, mantendo na íntegra a autuação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

ROYALTIES PAGOS A EMPRESA LIGADA NO EXTERIOR. DEDUTIBILIDADE CONDICIONADA AO REGISTRO DO CONTRATO NO BANCO CENTRAL. As despesas relativas a contratos que ensejam o pagamento de royalties, mesmo que ausente transferência de tecnologia, somente são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ caso cumpridos os requisitos legalmente estabelecidos, dentre eles o registro da avença no Banco Central.

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS POR EMPRESA LIGADA SITUADA NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E RESPECTIVO PAGAMENTO. As despesas registradas por conta de contrato de prestação de serviços com empresa ligada situada no exterior, inclusive quando relativo à assistência técnica ou administrativa, somente são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ caso comprovada a efetiva prestação do serviço e o correspondente pagamento.

MULTA DE OFÍCIO DECORRENTE DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA E RESPECTIVO PAGAMENTO. É imperiosa a aplicação de multa de ofício quando a fiscalização glosa despesas por conta da falta de sua comprovação e efetivo pagamento.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula Vinculante Carf nº 108).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2016 LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

DOAÇÕES NO ÂMBITO DO PRONAC. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. As doações realizadas no âmbito do PRONAC somente são dedutíveis da base de cálculo da CSLL caso cumpridos os requisitos estabelecidos no artigo 371, c/c artigos 475 e 476, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999 (RIR/99). Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Devidamente cientificado em 20.07.2021, às efls.4492, o contribuinte, em 18.08.2021, efls.4494, apresentou recurso voluntário, efls.4682/4755, contra o acórdão combatido, repisando e reforçando os argumentos já expostos em petição impugnatória e que podem ser assim sumarizados (quanto à matéria em discussão):

II – AS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO DA DRJ

PARTE A - O AFASTAMENTO DO MOTIVO Nº 2 MANTIDO PELA DECISÃO DA DRJ – A COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DOS SERVIÇOS E DA SUA NECESSIDADE ÀS ATIVIDADES OPERACIONAIS DA RECORRENTE

II.A.1. A comprovação do efetivo pagamento pelos serviços prestados pela Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc.

II.A.2. A necessidade das despesas referentes aos serviços contratados: preenchimento dos requisitos do artigo 299 do RIR/99

II.A.2.1. A natureza imaterial dos serviços pela Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc. e a sua comprovação por documentação hábil e idônea

II.A.2.1.1. Os serviços pela Meli USA de hospedagem (hosting) e infraestrutura de rede da plataforma: o reconhecimento da sua prestação pela decisão da DRJ

II.A.2.1.2. Os serviços de suporte tecnológico prestados pela Meli Argentina e a Meli Uruguai: manutenção e atualização de funcionalidades da plataforma da Recorrente

a A robusta capacidade operacional da Meli Argentina

a A capacidade operacional da Meli Uruguai

II.A.2.1.2.1. As atividades desenvolvidas pela Meli Argentina e Meli Uruguai e que beneficiaram a Recorrente: o equívoco da decisão da DRJ ao entender pela ausência de comprovação dos serviços

PARTE B - INAPLICABILIDADE DO REGIME JURÍDICO PREVISTO NOS ARTIGOS 352 A 355 DO RIR/99: AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

II.B.1. O escopo de aplicação do regime dos artigos 352 e 355 do RIR/99: o posicionamento da RFB, desse E. CARF e da C. CSRF

II.B.2. O conceito de royalties no direito brasileiro

II.B.3. A transferência de tecnologia e de know-how: as regras que envolvem o registro de contratos no INPI

PARTE B.1 – AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NOS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADOS PELA RECORRENTE E EMPRESAS DO GRUPO MERCADO LIVRE NO EXTERIOR

II.B.1.1. O contrato firmado com a Meli USA

II.B.1.2. O contrato firmado com a Meli Argentina

II.B.1.3. O contratos firmado com a Meli Uruguai

II.B.1.4. O contrato firmado com a Meli Inc

III.B.1.5. CONCLUSÃO: a inaplicabilidade do regime jurídico dos artigos 352 a 355 do RIR/99

II.B.2. Inaplicabilidade do artigo 353, inciso I do RIR/99 ao caso

PARTE C – O EXCESSO DA COBRANÇA

II.C.1. Ausência de base legal para adição das despesas à base de cálculo da CSLL

II.C.2. Impossibilidade da cobrança de multa e juros à Recorrente (artigos 100 e 112 do CTN)

II.C.3. Inaplicabilidade dos juros sobre multa

PARTE D – A DEDUTIBILIDADE DE DOAÇÕES AO PRONAC NA LEI N° 8.313/91

III – CONCLUSÕES E PEDIDO

Assim, requereu a integralidade da reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento do auto de infração, pelos seguintes fundamentos:

- A Recorrente demonstrou que integra o “ecossistema” do Grupo Mercado Libre voltado ao comércio eletrônico de bens e serviços, gerindo uma plataforma online de vendas (marketplace), contando com diversas ferramentas e recursos eletrônicos, a qual que pode ser acessada através do site (www.mercadolivre.com.br) e do aplicativo móvel. Essa plataforma permite que empresas e pessoas físicas anunciem produtos e serviços, realizando compras e vendas nesse ambiente online, a um preço fixo ou no formato de leilão;
- Essas atividades demandam o constante suporte, manutenção e customização da plataforma e do seu website, permitindo o regular funcionamento e operacionalização das transações comerciais que ocorrem no marketplace da Recorrente, adaptando-se às exigências do público brasileiro, incluindo a própria hospedagem dessa plataforma/website em data-centers e servidores. Para tanto, a Recorrente contratou o suporte tecnológico da infraestrutura e a sólida experiência na área de informática acumulado pelas demais sociedades que integram o Grupo Mercado Libre no exterior, em especial da Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc.;
- A Recorrente evidenciou que os serviços prestados por essas empresas no exterior envolveram (i) a hospedagem (hosting) da sua plataforma online de vendas e dos respectivos dados em data-center e servidores localizados no exterior (nos Estados Unidos da América), detidos pela Meli USA – conforme explicado e comprovado por meio de documentos públicos (fls. 2136 a 2554), fotografias da infraestrutura (fls. 2523 a 2541), planilhas, contratos, faturas

comerciais emitidas pela Meli USA e por terceiros contratados por esta; e de (ii) suporte, manutenção, atualização e customização da plataforma online de pagamento (e.g., adaptação e inclusão de funcionalidades), incluindo o desenvolvimento de softwares quando aplicável, prestados pela Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc., conforme explicado e comprovado, por meio de fotografias, documentos públicos (fls. 2136 a 2554), apresentações com descrições detalhadas das atividades (fls. 3723 a 3917), evidências da capacidade operacional, planilhas, contratos (fls. 72 a 139), além das faturas comerciais emitidas por essas sociedades. Os comprovantes de pagamentos dos serviços também foram apresentados pela Recorrente (docs. 01 e 02 e fls. 4358 a 4385), incluindo as traduções, carta do Banco Citibank e demais extratos desse banco;

- Restou inquestionável que os serviços foram efetivamente executados por essas sociedades estrangeiras e beneficiaram as atividades da Recorrente no Brasil, cujas despesas operacionais se qualificam como legítimas e necessárias às suas atividades, nos termos do artigo 299 do RIR/99, do Parecer Normativo CST nº 32/81, além do entendimento consolidado da doutrina, desse E. CARF e da C. CSRF, inexistindo qualquer indício ou contraprova produzida pela autoridade lançadora e trazidas aos presentes autos que possa infirmar essa conclusão. Dada a essencialidade dos serviços contratados para as atividades operacionais da Recorrente, ficou demonstrado que a única opção seria a estruturação de uma área designada ao suporte e hospedagem no Brasil ou a contratação junto a terceiros, o que poderia acarretar despesas incorridas pela Recorrente em valores superiores àqueles reconhecidos;

- A Recorrente evidenciou ainda que, além da regra geral de dedutibilidade de despesas, a legislação tributária limita a dedutibilidade na hipótese de remessa de valores ao exterior envolvendo: (i) o pagamento de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e as despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes que envolvam a transferência de tecnologia; ou (iii) a aplicação das Regras de TP às operações realizadas entre partes relacionadas, nos termos da Lei nº 9.430/96 e da Instrução Normativa RFB nº 1312/2012, para os serviços que não envolvam a transferência de tecnologia, na medida em que a aplicação dessas regras é excludente. Não há outro regime jurídico aplicável à dedutibilidade das despesas além desse dois.

- Foi demonstrado que inexiste nas normas jurídicas aplicáveis qualquer regra que proíba a dedutibilidade de serviços que não configurem a transferência de tecnologia ao tomador. Demonstrou-se também que as importâncias pagas pela Recorrente NÃO TÊM natureza jurídica de rendimentos de royalties ou de serviços de assistência técnica, científica e administrativa envolvendo a transferência de tecnologia, o que afasta a aplicação das regras de dedutibilidade previstas no regime jurídico dos artigos 352 a 355 do RIR/99. Esse posicionamento é compartilhado pela própria decisão da DRJ, ao afastar o regime desses artigos para os serviços prestados pela Meli USA, Meli Argentina e Meli Uruguai, reconhecendo que a ausência de transferência de tecnologia

- De maneira consistente, os próprios contratos celebrados pela Recorrente preveem inexistência de transferência de know-how ou de cessão de direitos de qualquer espécie, a despeito do conhecimento técnico utilizado nas atividades para a prestação dos serviços pelas empresas estrangeiras, o qual se esgota na própria prestação desses serviços diretamente no exterior, conforme

demonstrado nos presentes. O próprio INPI, o qual detém competência privativa para aferir a materialização dessa transferência, reconhece que os serviços contratados pela Recorrente junto à Meli USA, Meli Argentina, Meli Uruguai e Meli Inc. não configuram, pela sua própria natureza, a transferência de tecnologia;

- Assim as importâncias pagas pela Recorrente a essas sociedades no exterior não se qualificam como royalties ou despesas com assistência técnica, administrativa ou científica envolvendo a transferência de tecnologia. Tais serviços portanto se encontram sujeitas às Regras de TP da Lei nº 9.430/96 e as demais condições de dedutibilidade prevista pelo artigo 299 do RIR/99, todas elas, como comprovado nesses autos, integralmente atendidas pela Recorrente (inexistindo qualquer questionamento em relação às Regras de TP);

262. Por todo o exposto, a Recorrente requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar a decisão da DRJ que lhe foi desfavorável, sendo determinado o consequente cancelamento em definitivo do crédito tributário e o arquivamento do respectivo processo administrativo.

263. A Recorrente protesta ainda pela produção de todas as provas admitidas, incluindo a juntada de novos documentos pelos argumentos acima expostos, realização de perícia ou conversão em diligência caso esse E. CARF entenda necessário, bem como pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

Nesse contexto, caso esse E. CARF por necessária a apresentação de quaisquer esclarecimentos adicionais ou documento específico que ainda não tenham sido apresentados, a Recorrente desde já se coloca à disposição.

Ato contínuo, em 13.10.2022, foram incluídos, mediante petição, efls.4964/4978, documentos comprobatórios adicionais (laudo técnico PwC e Comunicados INPI) aos já apresentados junto ao recurso voluntário, assim como documentos juntados posteriormente ao mesmo.

Após, os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Pois bem, conforme delimitado pela DRJ, as matérias controvertidas nos presentes autos podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

a) Dedutibilidade, em relação à CSLL, das doações registradas na conta contábil nº. 622006 – PATROCÍNIOS;

b) Subsistência dos motivos fundantes da autuação em relação aos contratos celebrados com as empresas Meli USA, Meli Argentina (Meli SRL), Meli Uruguay e Meli Inc.;

a. Enquadramento dos valores pagos como royalties ou decorrentes de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada para fins de aplicação da disciplina ventilada nos artigos 352 a 355 do RIR/99, notadamente no tocante à necessidade de transferência de tecnologia;

i. Cabimento da aplicação da norma veiculada no artigo 353, inciso I, do RIR/99 ao caso vertente;

ii. Descabimento de aplicação da disciplina ventilada nos artigos 352 a 355 do RIR/99 à CSLL;

b. Comprovação da natureza e real efetividade dos serviços prestados, inclusive em relação ao competente pagamento;

c) Descabimento da multa aplicada, por conta de a Impugnante de ter pretensamente pautado suas condutas em entendimento exarado pela Receita Federal (Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016) e, ainda, em decorrência da aplicação da norma veiculada no artigo 112, inciso II, do CTN;

d) Incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Contudo, em análise preliminar, **verifiquei questão prejudicial que me motivou a propor a conversão do presente julgamento em diligência**, conforme irei expor abaixo.

Deixando de lado nesse momento a discussão sobre a natureza jurídica dos serviços prestados e sua aplicabilidade – ou não – aos artigos 352 e seguintes do RIR/99, assim como a discussão sobre a existência de transferência de tecnologia – ou não – nos serviços prestados, entendo que a questão probatória merece digressão preliminar.

Para além da discussão elementar (de direito) que sustenta as autuações, verifica-se que o melhor julgamento do caso concreto demanda análise do direito e análise das provas apresentadas e se essas, por si só, são suficientes para demonstrar o direito requerido pelo recorrente.

Nesse aspecto, de antemão, **verifica-se que a DRJ manteve o lançamento também por entender que não teria sido comprovada a realização do serviço de parte das empresas.**

A recorrente, por sua vez, aduz que os documentos solicitados pela fiscalização seriam descabidos, pois não haveria transferência de tecnologia. Ademais, como se trataria de serviços imateriais ou até virtuais, sua comprovação dar-se-ia segundo os elementos de prova passíveis de serem apresentados, que teriam sido franqueados à fiscalização.

Embora a verificação das provas no tocante ao serviço de hospedagem, no que diz respeito ao contrato celebrado com a Meli Libre Inc., cumulado com o regular funcionamento do sítio eletrônico explorado pela Impugnante, tragam evidências de que tal serviço foi efetivamente prestado, **em relação aos demais serviços, porém, a situação é mais complexa.**

A recorrente aduz que todos os serviços contratados com a Meli Argentina (*Mercado Libre S.R.L.*) e Meli Uruguay teriam sido prestados, apresentando, em

sua peça defensiva, uma relação de tais serviços, acompanhada da justificativa das atividades realizadas (*fls. 38 a 41 da peça impugnação*). Ademais, se aponta que o documento 9 (*anexo à impugnação*) comprovaria as informações constantes de tal relação de serviços.

A tabela inserta na peça defensiva, na qual se indicam os serviços que teriam sido prestados pelas empresas Mercado Libre S.R.L e Meli Uruguay e Meli Inc, certamente, a meu ver, não basta como elemento de prova da efetiva prestação dos serviços.

Os documentos acostados à peça defensiva intitulados “doc. 09” também não são bastantes para tanto, pois não passam de pretensas apresentações em PowerPoint em língua estrangeira.

Não é apresentado nenhum projeto delineando os serviços que seriam prestados e muito menos qualquer controle formal acerca da realização de tais serviços (*procedimento normalmente adotado antes da realização do pagamento*). A descrição genérica dos serviços prestados constantes das faturas emitidas (“*manutenção e suporte da infraestrutura de TI*” e “*serviços de gerenciamento*”) em nada colabora para se saber qual o serviço efetivamente prestado.

Assim, entendo que não restou comprada a execução dos serviços constantes das avenças celebradas com as empresas Mercado Libre S.R.L e Meli Uruguay.

No tocante aos serviços pretensamente prestados pela empresa Meli Inc., temos situação assemelhada à verificada com as empresas Mercado Libre S.R.L e Meli Uruguay, vez que não há qualquer elemento de prova que corrobore a efetiva execução dos serviços. Não é apresentado nenhum projeto delineando os serviços que seriam prestados e muito menos qualquer controle formal acerca da realização de tais serviços (*procedimento normalmente adotado antes da realização do pagamento*).

Assim, entendo que também não restou comprovada a efetividade dos serviços constante da avença celebrada com a empresa Meli Inc.

Seriam necessários, assim, segundo a DRJ, mais elementos para demonstrar a suficiência do acervo probatório.

Por outro lado, no que diz respeito aos serviços prestados pela Meli Argentina (*Mercado Libre S.R.L.*) e pela Meli Uruguay sustenta a Recorrente que, no ano-calendário de 2016, a Meli Argentina e a Meli Uruguai prestaram serviços de atualização, suporte e manutenção da plataforma online de vendas operacionalizada da Recorrente que, como dito, integra o “ecossistema” do Mercado Libre e é responsável pelo processamento do fluxo das transações comerciais de compra e venda realizadas em ambiente exclusivamente online/virtual (www.mercadolivre.com.br, incluindo o aplicativo que pode ser baixado e instalado em celulares).

Afirma o recorrente que o valor cobrado pelos serviços prestados pela Meli Argentina está devidamente identificado nas faturas comerciais emitidas pela referida empresa

indicando ainda a natureza das atividades desenvolvidas (e.g., desenvolvimentos e projetos de TI aplicados ao comércio eletrônico), descritas em maiores detalhes na tabela abaixo, **além dos respectivos comprovantes dos pagamentos efetuados pela Recorrente.**

Confira-se exemplo de fatura emitida pela Meli Argentina referente ao mês de dezembro/2016:

ORIGINAL			
MERCADOLIBRE S.R.L.		E COD. 19	FACTURA DE EXPORTACIÓN
Razón Social: MERCADOLIBRE S.R.L.		Compr. Nro: 0009-00000750	
Domicilio Comercial: Arias 3751 Piso.7 - Ciudad de Buenos Aires, Argentina		Fecha de Emisión: 05/01/2017	
Condición frente al IVA: IVA Responsable Inscripto		CUIT: 30703088534	
Señor(es): Ebazar.com.br Ltda.		Ingresos Brutos: 9017833786	
Domicilio: Avenida Marte #489, Andar Terreo Alphaville - Santana de Parnaíba- CEP06541-005, Estado de São Paulo		Fecha de Inicio de Actividades: 15/07/1999	
CUIT País: 55000000050 (BRASIL - Persona Jurídica)		IVA EXENTO OPERACIÓN DE EXPORTACIÓN	
ID Impositivo: 03.007.331/0001-41			
Divisa: USD - Dólar Estadounidense			
Destino del Comprobante: BRASIL			
Forma de Pago: TRANSFERENCIA		Incoterms:	
Item	Descripción	Cantidad	Precio Unit. (USD)
9999	Investigación, Desarrollos y Proyectos de IT aplicados al comercio electrónico Q4	1,000000	376802,000000
			376802,00
U. Medida:			

As faturas comerciais emitidas pela Meli Uruguai durante o ano-calendário de 2016 constam na tabela abaixo e também estão anexadas aos presentes autos (fls. 3918 a 4308), com a indicação das diferentes naturezas dos serviços prestados (manutenção e suporte de TI, Análise, desenvolvimento e projetos de TI, serviços de imagem corporativa e serviços de gerenciamento), segundo a Recorrente, evidenciariam a vinculação com as atividades descritas acima:

Faturas	Data da Fatura	Valor (USD)	Natureza do Serviço
1238	31.01.2016	139.0007,13	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1239		42.519,81	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1254		141.521,27	Serviços de Imagem Corporativa
1261		9.214,48	Serviços de Gerenciamento
1271	29.02.2016	137.274,44	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1272		48.568,57	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1287		121.531,33	Serviços de Imagem Corporativa
1294		12.458,19	Serviços de Gerenciamento
1311	31.03.2016	744.476,97	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1312		122.829,74	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1326		179.830,59	Serviços de Imagem Corporativa
1332		34.908,29	Serviços de Gerenciamento
1341	30.04.2016	555.647,97	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1342		101.007,59	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1358		19.150,95	Serviços de Gerenciamento
1366	31.05.2016	777.187,44	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1367		118.264,41	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1383		20.414,81	Serviços de Gerenciamento
1391	30.06.2016	599.323,93	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1392		407.493,57	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1408		9.206,76	Serviços de Gerenciamento
1416	31.07.2016	718.948,44	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1417		329.604,79	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1434		18.213,13	Serviços de Gerenciamento
1442	31.08.2016	447.519,61	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI

1443	30.09.2016	263.074,27	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1459		23.185,29	Serviços de Gerenciamento
1467		467.095,90	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1468		233.287,51	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1484	31.10.2016	25.006,39	Serviços de Gerenciamento
1492		520.489,82	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1493		334.280,75	Pesquisa, desenvolvimento e projetos de TI
1509	30.11.2016	23.920,44	Serviços de Gerenciamento
1529		18.969,85	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1517		252.172,88	Serviços de Gerenciamento
1537	31.12.2019	199.402,21	Manutenção e suporte da infraestrutura de TI
1549		51.576,35	Serviços de Gerenciamento

A recorrente acresce que a DRJ ignorou, nesse ponto, que os serviços prestados por essas empresas estão relacionados a mais de 20 (vinte) iniciativas realizadas ao longo de 2016 e que estão associadas às operações da Recorrente, descritas de forma detalhada na tabela abaixo, a exemplo do desenvolvimento e atualização de funcionalidades voltadas a (i) melhoria na experiência de compras dos usuários, incluindo ajustes ao carrinho de compra; (ii) criação do programa de fidelidade (loyalty) denominado “Mercado Pontos”; (iii) melhoria de interface entre diversas funcionalidades e áreas digitais da plataforma; (iv) aprimoramento das áreas de segurança e prevenção à fraude; (v) melhorias e ajustes nos catálogos de produtos (fls. 4723).

Segundo o Recorrente, foram juntados os respectivos contratos, faturas comerciais, comprovantes de pagamento a partir de recursos da Recorrente mantidos em conta no exterior junto ao Citibank, documentação sobre as principais atividades e iniciativas executadas pela Meli Argentina e Meli Uruguai, além de documentos que comprovam a robusta infraestrutura das sociedades no exterior.

A Recorrente também anexou apresentações com o detalhamento dos projetos associados aos serviços, de natureza imaterial/virtual, executados por essas empresas e que produziram reflexos e benefícios em ambiente exclusivo online.

Já quanto à empresa **Meli Inc.**, sustenta a Recorrente, conforme refletido na Cláusula 1.2 do Contrato, os serviços prestados pela Meli Technology consistem na “(...) elaboração e desenvolvimento de solução informáticas aplicadas ao comércio eletrônico que permitam aumentar a competitividade e produtividade negócio do MP. Essas novas soluções estarão orientadas a (i) melhorar a interação entre os usuários dos sites do MP; (ii) criar soluções lógicas e inteligentes que permitam o fácil acesso e administração dos sites do MP; (iii) gerar e desenvolver novos negócios online e ferramentas de marketing integradas; (iv) aumentar o tráfego e acesso de usuários através de novos aplicativos; (v) preparo de motores de busca avançadas de artigos ou publicações dentro dos sites da Recorrente; (vi) incrementar a velocidade nas conexões; (vii) ampliar a funcionalidade da plataforma, em especial no segmento de prevenção à fraudes, considerando o exponente crescimento de usuários e transações no “ecossistema” do Mercado Livre.

Acresce que esses serviços foram prestados pela Meli Inc. ao longo de 2016, cuja cobrança em face da Recorrente foi formalizada pelas seguintes faturas comerciais emitidas pela referida sociedade localizada nos Estados Unidos da América, anexadas aos presentes autos, assim como os comprovantes de pagamento.

A título ilustrativo, confira-se o exemplo da fatura comercial nº 605 emitida pela Meli Technology em face da Recorrente, referente ao mês de julho/2016, com a identificação da natureza dos gastos (maintenance & support IT related with research & development) e dos respectivos valores faturados.

Neste ponto, **com o devido acatamento, entendo que a Recorrente demonstra esforço probatório, mas, ao mesmo tempo, considero-o insuficiente para demonstrar cabalmente quais os serviços prestados e que foram efetivamente prestados.**

Mesmo o laudo PWC, que indica com clareza, a partir da conciliação de documentos fiscais e contábeis, que houve pagamento, quando trata da comprovação da prestação de serviços, de forma lacônica, afirma:

3.3. Evidências da prestação do serviço

Além das validações feitas acima, também constatamos que os serviços foram, de fato, prestados pelas partes relacionadas, visto que a administração disponibilizou evidências nesse sentido. Verificamos que os prestadores de serviço disponibilizaram documentação sobre o andamento ou conclusão daqueles serviços por eles prestados.

Nesse sentido, não há que se falar que o serviço contratado pela Ebazar não teria sido prestado, visto que, além de ser fundamental à consecução de suas atividades, há provas de que foram executados e eram devidamente reportados à Ebazar.

No Anexo 5 deste laudo, juntamos tais evidências, a fim de demonstrar nossa constatação acima.

Nesse aspecto, observei que o referido anexo 5 **apenas contém a “documentação acessória do projeto Carrito”**. Ainda, a mera análise do referido documento indica que não há qualquer referência à Recorrente, nem qualquer métrica.

No tocante aos serviços alegadamente prestados pela empresa Meli Inc., temos situação assemelhada à verificada com as empresas Mercado Libre S.R.L e Meli Uruguay, vez que

não se observa elementos de provas suficientes que corroborem para demonstrar a efetiva execução dos serviços. Da mesma forma, não é apresentado nenhum projeto delineando os serviços que seriam prestados e muito menos qualquer controle formal acerca da realização de tais serviços (*procedimento normalmente adotado antes da realização do pagamento*).

Enfim, as informações constantes no laudo não corroboram a demonstrar que o serviço foi efetivamente prestado, ainda que eventualmente projetado.

Assim, em todas as empresas analisadas, com maior ou menor intensidade, considero que há indícios aptos a suscitar dúvidas quanto à efetividade da prestação dos serviços, pelos documentos apresentados pela Recorrente.

Porém, não é possível, a meu ver, somente pelos documentos e informações postos nos autos, concluir categoricamente pela comprovação da execução dos serviços constantes das avenças celebradas com as empresas Mercado Libre S.R.L, Meli Uruguay e Meli Inc., diferente da situação da Meli Libre Inc., cujos serviços já estariam reconhecidos inclusive pela própria DRJ.

Assim, se de um lado, a própria DRJ entendeu que restariam comprovados os serviços prestados pela Meli Libre Inc, a situação se altera com as demais empresas, pois com os documentos acostados aos autos, embora observe-se indícios, verifica-se que não são suficientes para convencer este julgador, pelo menos neste momento, de que os serviços foram efetivamente prestados.

Por outro lado, registro também que a natureza dos serviços em discussão (serviços imateriais) também oferece dificuldades comprobatórias consideráveis por parte do Recorrente e, nesse aspecto, compreendo as dificuldades de provar a efetividade dos serviços imateriais prestados e, ainda, demonstrar que tais serviços não se configuram através da transferência de tecnologia (ou royalties).

Por isso, importa fixar desde logo que **o ônus de demonstrar minimamente, ainda que indiretamente, a prestação de serviços é da contribuinte**, já que exigir que a fiscalização comprovasse a não prestação de serviços qualifica-se em minha leitura como prova diabólica.

Porém, feito esse registro, e reconhecendo as dificuldades materiais para comprovação do alegado, pergunto: **como se comprova a prestação de serviços imateriais? Ou, pelo menos, como é possível trazer mais elementos de prova (indícios) de forma a fortalecer a convicção dos julgadores de que estes serviços foram efetivamente prestados?**

Em minha leitura, além dos documentos contábeis e fiscais indicando a contabilização de tais serviços, da emissão de invoice, contratos, e pagamento, a Recorrente teria de demonstrar minimamente que algum serviço estaria sendo prestado, através de controles de performance (time-sheet), e-mails, relatórios que indicassem o controle mínimo de um tomador de serviços, ainda que de parte relacionadas. Mais ainda, é importante que tais documentos e informações sejam concatenados de forma lógica e relacional aptas a demonstrar a efetividade dos serviços prestados.

Note-se que tais controles são relevantes inclusive para a delimitação de receitas nas operações intragrupo, bem como na aplicação de regras de preços de transferência de acordo com o princípio arm's length (riscos, ativos e funções).

Assim, ainda que em relações entre partes relacionadas e diante de atividades imateriais, **não há como se afirmar a impossibilidade de demonstração da prestação de serviços, mesmo que de forma indiciária.**

Logo, considerando as peculiaridades da natureza dos serviços, além das dificuldades decorrentes da comprovação de realização de serviços imateriais, cumulada com esforço probatório por parte do contribuinte (ainda não suficiente, reforça-se), e, em homenagem à verdade material, é que meu entendimento segue para propor a diligência, especificamente para averiguar acervo probatório complementar eventualmente trazido aos autos pelo Recorrente e que possa demonstrar a efetividade dos serviços prestados, especialmente nas operações envolvendo a Meli Argentina (Mercado Libre S.R.L), Meli Uruguay e Meli Inc.

Recomenda-se também que o recorrente relacione de forma didática, clara e objetiva, os documentos e informações apresentados por ocasião da diligência com os serviços efetivamente prestados de forma a facilitar a demonstração e a compreensão do direito pretendido, inclusive com tabelas que se correlacionem aos documentos e informações apresentadas.

Em síntese, o objeto da diligência, assim, é: **comprovar a efetividade (ou não) dos serviços prestados e comprovar (ou não) se os serviços alegados são realmente aqueles indicados pelo Recorrente.**

Finalmente, neste momento, **deixo de me manifestar sobre as demais questões eventualmente atinentes às preliminares ou ao mérito do caso**, já que irei expor minha posição sobre somente quando do retorno da diligência.

Conclusão

Ante o exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem intime o contribuinte a apresentar documentos e informações complementares que robustecem o arsenal probatório apto à demonstrar a efetividade da prestação de serviços (e suas respectivas naturezas) pelas empresas ora questionadas, a exemplo de documentos contábeis e fiscais indicando a contabilização de tais serviços, da emissão de invoice, dos contratos, dos comprovantes de pagamento, assim como de informações ou de documentos que apontem controles de performance (time-sheet), de projetos relacionados especificamente aos serviços prestados, de mensagens de e-mails, de relatórios que indiquem o controle mínimo de um tomador de serviços, ainda que de parte relacionadas, sem prejuízo da apresentação, por parte do recorrente, de qualquer outro documento, comprovante ou informação que corrobore efetivamente com a demonstração da prestação de serviços executada entre as empresas autuadas, assim como do direito pretendido. Dessa forma, deve a autoridade de origem intimar a Recorrente a apresentar esses documentos/informações em prazo razoável, sem prejuízo de concessão de prorrogação de prazo, ante petição justificada do contribuinte, considerando a natureza, a dificuldade e a complexidade das provas buscadas.

Após a entrega dos documentos e informações, a autoridade de origem deve elaborar relatório conclusivo, dando ciência ao contribuinte para se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 dias, findo o qual devem ser encaminhados os autos para o CARF para apreciação e julgamento.

É a minha proposta.

RESOLUÇÃO 1101-000.176 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.720205/2020-11

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

DOCUMENTO VALIDADO