



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

Processo n° 16561.000190/2008-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.789 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria ROYALTIES. GLOSAS. EXIGÊNCIAS FORMAIS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CIENTÍFICOS. INPI. BACEN
Recorrente VOITH HYDRO LTDA (ATUAL DENOMINAÇÃO DE VOITH SIEMENS HYDRO POWER GENERATION LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

RELATÓRIO FISCAL. RAZÕES. IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É afastada a hipótese de nulidade do lançamento por falta de motivação quando o relatório fiscal contém elementos suficientes para identificação da conduta infracional e a impugnação contesta detalhadamente os fatos imputados à fiscalizada.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. CONTROLADORA NO EXTERIOR. AVERBAÇÃO NO INPI.

E vedada a dedução de despesas incorridas com pagamentos de serviços técnicos tomados de controladoras domiciliadas no exterior, quando os respectivos contratos estão desprovidos de averbação junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial ou, se forem descumpridos seus termos e prazo.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REGISTRO NO BACEN.

O registro no Bacen de contrato de serviço de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, de projetos ou serviços técnicos especializados tomados de controladora domiciliada no exterior é requisito de dedutibilidade do respectivo pagamento da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tomadora dos serviços, independentemente de ocorrida transferência de tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator; votou pelas conclusões o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Angelo Abrantes Nunes (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao Acórdão nº 16-26.897, de 28/09/2010, da 1ª Turma da DRJ de São Paulo (SP) que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, julgou procedente em parte a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

RELATÓRIO FISCAL. RAZÕES. IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É afastada a hipótese de nulidade do lançamento por falta de motivação quando o relatório fiscal contém elementos suficientes para identificação da conduta infracional e a impugnação contesta detalhadamente os fatos imputados à fiscalizada.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia quando as explicações e elementos documentais juntados aos autos compõem instrução probatória suficiente para a formação do convencimento do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. CONTROLADORA NO EXTERIOR. AVERBAÇÃO NO INPI.

E vedada a dedução de despesas incorridas com pagamentos de serviços técnicos tomados de controladoras domiciliadas no exterior, quando os respectivos contratos estão desprovidos de averbação junto ao Instituto

Nacional de Propriedade Industrial ou, se forem descumpridos seus termos e prazo.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REGISTRO NO BACEN.

O registro no Bacen de contrato de serviço de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, de projetos ou serviços técnicos especializados tomados de controladora domiciliada no exterior é requisito de dedutibilidade do respectivo pagamento da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tomadora dos serviços, independentemente de ocorrida transferência de tecnologia.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O registro no Bacen e a averbação no INPI de contratos causadores de pagamentos de royalties e remuneração por serviços técnicos tomados de controladoras domiciliadas no exterior são condições de dedutibilidade de despesa previstas exclusivamente na legislação do Imposto sobre a Renda, não se comunicando para a base de cálculo da CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

As infrações do IRPJ imputadas à contribuinte são as seguintes:

- a) dedução, em duplicidade, de despesa de Cide, a título de *royalties* pagos a beneficiários no exterior, no valor de R\$439.359,21, enquadrada nos artigos 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/1999);
- b) dedução de despesas de *royalties* pagos a beneficiários no exterior, no valor de R\$ 522.191,01, em inobservância dos requisitos legais previstos nos artigos 352, 353 e 355 do RIR/1999;
- c) dedução de despesas com assistência técnica, pagos a beneficiários no exterior, no valor de R\$ 8.467.113,90, com base nos artigos 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, 354 e 355 do RIR/1999.

O caso envolve, principalmente, questões relativas à dedutibilidade de despesas referentes a pagamentos efetuados pela fiscalizada para suas controladoras indiretas, domiciliadas na Alemanha.

As remessas para o exterior diziam respeito a 12 (doze) contratos de prestação de serviços, cujo objeto residia em projetos de implantação de turbinas para a geração de hidroenergia. As normas legais e regulamentares a respeito, definem que tal objeto contratual caracteriza transferência de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica científica.

Sendo assim, a fiscalização entendeu que para ser devida a dedutibilidade em questão, a fiscalizada deveria atender às exigências formais específicas que, no caso, determinam a prévia averbação de tais contratos no INPI e o respectivo registro no BACEN. Isso porque, na interpretação da fiscalização às normas específicas aplicáveis, as remessas para empresas ligadas, domiciliadas no exterior, **regra geral**, seriam **indedutíveis** e, somente em tal excepcionalidade (contratos entre controlada local e controladora no exterior, averbados no INPI e registrados no BACEN), poderiam representar despesas dedutíveis.

Assim, em relação a esse principal ponto controvertido, a DRF e a DRJ concluíram que seriam indedutíveis as remessas da fiscalizada para suas controladoras no exterior.

De outro modo, na primeira oportunidade em que o recurso voluntário foi submetido ao Carf, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 1103-000.147, de 31/07/2014), para que o INPI e o BACEN fossem ouvidos, sobre a real necessidade de averbação e registro, respectivamente, dos doze contratos firmados pela fiscalizada e suas controladoras no exterior. Assim, foram designadas à DRF as seguintes providências:

- a) em relação ao pedido da fiscalizada, quanto à necessidade de **perícia**: intime o autuado a apresentar, em 60 (sessenta) dias, por meio do técnico indicado, **respostas aos quesitos** formulados às fls.39/40 da impugnação, podendo a RFB, caso entenda necessário, designar outro perito para também se manifestar sobre a questão;
- b) intime o autuado a apresentar os **contratos de prestação de serviços** relativos às **remessas** objeto dos Contratos de Câmbio nº 03/008163, 03/046631, 03/046632, 03/046633, 03/046634 e 03/046635, ou outros instrumentos que tenham lastreado os acordos de execução, trasladados para a língua portuguesa por tradutor juramentado, se for o caso;
- c) oficie o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (**INPI**) para informar, à luz dos contratos de prestação de serviços/instrumentos disponibilizados pelo contribuinte (item b), **se era necessário o registro/averbação** nos termos do art.211 da Lei nº 9.279/96;
- d) oficie o Banco Central do Brasil (**Bacen**) para, levando-se em conta o disposto na Circular-Bacen nº 2.816, de 15/4/98, e o art.50 da Lei nº 8.383/91, ou outro ato normativo vigente no ano-calendário 2003, informar se todos os **contratos** de prestação de serviços de **assistência técnica**, que envolvam operações contratadas com fornecedores e/ou financiadores não residentes no país, devem ser **objeto de registro**, ou se apenas os que envolvam fornecimento de tecnologia, e como se efetua tal registro, podendo prestar esclarecimentos adicionais sobre a matéria;
- e) após as providências acima, elabore relatório circunstanciado;
- f) cientifique o contribuinte sobre o resultado da diligência, para, se assim desejar, apresentar manifestação limitada às considerações constantes do respectivo relatório, no prazo legal de 30 (trinta) dias, conforme art.35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11;
- g) findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento.

A perícia técnica (negada pela DRJ e deferida pelo Carf), foi realizada por profissional habilitado, contratado pela fiscalizada. O parecer técnico conclusivo a respeito,

indicou, de forma geral, que os serviços contratados pela fiscalizada perante suas controladoras, na Alemanha, não visavam capacitar a fiscalizada de forma que passasse a realizar tais atividades de modo autônomo. Indicou-se que, somente haveria transferência de tecnologia, em sentido técnico, caso a fiscalizada passasse a não mais depender da prestadora para dar continuidade aos trabalhos. A perícia também concluiu que, os contratos não caracterizavam prestação de serviços de assistência técnica e científica.

À vista dessas conclusões, a fiscalizada manifestou-se (fls. 1587/1603) ressaltando que, a perícia estaria reforçando sua tese de que, por não haver transferência de tecnologia e por não caracterizar prestação de serviços de assistência técnica e científica, não haveria a obrigatoriedade de averbação no INPI e registro no Bacen dos 12 contratos em questão.

De outro modo, o INPI e o Bacen concluíram que as cláusulas e condições dos contratos exigiam tal averbação e registro.

A respeito do parecer técnico e das manifestações das Autarquias, a fiscalização apresentou Relatório de Diligência Fiscal (RDF), fls. 1565/1581. Reforçou seu entendimento de que, a referida falta de averbação no INPI e registro no BACEN, impediam a fiscalizada de proceder à dedução de tais despesas. Assim, concluiu pela manutenção das glosas, conforme Autos de Infração (fls. 994/1203). Os autos retornaram ao Carf.

É o suficiente para o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário foram apreciados e o recurso foi conhecido, conforme Resolução nº 1103-000.147, de 31/07/2014, 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção.

Preliminares

Violação ao Princípio da Verdade Material

A fiscalizada alega que, a autoridade fiscal não teria analisado suas escritas contábeis e, por tanto, não teria havido o empenho necessário para se buscar a verdade material. Alega que, se houvesse analisado sua contabilidade não teria concluído que houve remessa em excesso ao exterior, a título de *royalties*, nem mesmo que para haver a dedutibilidade em questão, seria obrigatórios a averbação no INPI e registros no BACEN. Citou ementas de acórdãos sobre a verdade material.

Observa-se que a fiscalizada não indicou, em relação à sua escrita contábil, qual informações ou valores não teriam sido observados pela fiscalização, ao ponto de influir na reversão da conclusão em seu favor.

Violação ao Princípio da Motivação

Também alegou que teria havido violação ao princípio da motivação. No entendimento da fiscalizada, a fiscalização não teria fundamentado sua conclusão de que os referidos contratos representavam a ocorrência de "transferência de tecnologia" das controladoras indiretas, na Alemanha, para a fiscalizada no Brasil. Disse que a falta dessa fundamentação tornaria nulo os autos de infração.

Da mesma forma, não é possível, em preliminar, analisar se a fiscalização não dispunha de motivação para considerar que os trabalhos previstos contratos em questão não prevêm ou não caracterizam "transferência de tecnologia".

Nesse sentido, entendo que, tanto a alegação sobre a violação ao princípio da verdade material, quanto ao princípio da motivação, envolve aspectos mais afetos às questões de mérito a serem apreciadas à frente. Sendo assim, não vejo como tais alegações fundamentar o pedido de nulidade dos autos de infração.

Cerceamento de Defesa

Ao mesmo tempo, salienta que a DRJ teria apresentado motivação diversa da fiscalização, pelo fato de que teria fundamentado sua decisão no sentido de que, sempre que contratos de serviços técnicos com controladora no exterior não obtiverem registro ao menos no BACEN, o tomador dos serviços não estaria autorizado a deduzir as respectivas despesas da base de cálculo do IRPJ, sendo insuficientes os requisitos do art. 299 do RIR/99 (p. 25 in fine c/c p. 31, 5º parágrafo, ambas do Acórdão recorrido). Citou ementa de acórdão do Carf, sobre cerceamento de defesa, em caso de decisão de primeira instância, com base em motivação diferente dos fundamentos do auto de infração.

Na realidade, a DRJ apenas mencionou que esse entendimento também seria aplicável ao caso. Mas, sobretudo, ressaltou que era necessário seguir as mesmas premissas adotadas pela fiscalização para a apreciação da Impugnação.

Sendo assim, também não há como acolher a pretensão da fiscalizada de ver anulado o auto de infração com tal alegação.

Mérito

Glosa de Despesas de *Royalties* deduzidas em Duplicidade

Glosa de R\$439.359,21

O Acórdão recorrido confirmou a conclusão da fiscalização de que houve dedução em duplicidade do valor de R\$439.359,21, referentes ao pagamento da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE). Destacam-se, a respeito, os seguintes registros da DRJ:

A fiscalizada deduziu das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do ano-calendário 2003, o montante líquido de R\$14.208.032,67, a título de despesas com "*Royalties* e Assistência Técnica - Exterior" (Ficha 05A/Linha 26 da Dipj), consistente na diferença entre a despesa total informada a esse título (R\$15.585.249,22) e a correspondente parcela não dedutível (R\$1.377.216,55).

Conforme esclarecido pela própria fiscalizada, em seu expediente datado de 07/11/2008, o montante informado na Linha 26 da Ficha 05A da DIPJ do ano-calendário de 2003 refere-se apenas aos "*royalties*" remetidos ao exterior.

Ainda que a fiscalizada possa ter cometido um equívoco na elaboração da DIPJ - na medida que alega que o pagamento da CIDE de R\$439.359,21 foi contabilizado indevidamente na Linha "Royalties e Assistência Técnica", quando o correto seria contabilizar em "Outros Impostos e Taxas", da Linha 14 da Ficha 05A - dele não poderia resultar uma ilícita diminuição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como os contratos de câmbio comprovam despesas de "*royalties*" no valor de R\$13.768.673,46 (nele incluídos tanto a CIDE quanto o IRRF devidos), em nenhuma hipótese o valor líquido deduzido a tal título poderia excedê-lo, haja vista que as despesas necessariamente devem ser lastreadas em documentação hábil e idônea que as comprove.

O valor da CIDE de R\$439.359,21 não poderia ser informado como despesa em outra linha da Ficha 05A ("Despesas Operacionais") da DIPJ, ao contrário, deveria ser subtraído, porquanto aumentaria ainda mais o montante das despesas operacionais que já estavam indevidamente superestimadas, em razão do cômputo duplicidade o valor de R\$439.359,21.

A impugnante sustenta que o valor da CIDE de R\$439.359,21 teria sido contabilizado indevidamente na conta de "Despesas de Royalties-exterior", ao invés da conta "Outros Impostos ou Taxas", mas que, de qualquer maneira, não teria ocorrido o reconhecimento em duplicidade dessa despesa, na medida que, diferentemente da legislação do imposto de renda, não estava obrigada a reter na fonte o valor dessa contribuição e, portanto, o valor da Cide não poderia integrar "por dentro" o valor das remessas de R\$13.768.673,46.

A contribuinte quer fazer crer que a conta de "Despesas c/ Royalties-Exterior" não conteria a CIDE e, que, no caso concreto, a CIDE correspondente à remessa do contrato 03/004443, de R\$439.359,21, fora contabilizada por equívoco junto a referida conta.

Simetricamente, em relação à DIPJ/2004, quer fazer crer que na composição do valor da referida despesa informado à Linha 26 da Ficha 05A não estaria, em regra, incluída a CIDE e que o equívoco não implicou reconhecimento em duplicidade da despesa.

De fato, conforme determina o art. 725 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto de renda devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, procedimento que não se aplica à CIDE, tendo em vista a inexistência de previsão legal.

Todavia, o autuante não pôs em dúvida a base de cálculo da CIDE apurada pela contribuinte. Seu procedimento consistiu em identificar as parcelas que compõem a despesa com *royalties* remetidos ao exterior e verificar a consistência das informações prestadas na DIPJ.

Os elementos dos autos indicam, ao contrário do que alega a Impugnante, que os valores das remessas e dos correspondentes IRRF e CIDE foram reconhecidos na conta "Despesas c/ Royalties-Exterior" e que o valor da contribuição referente ao contrato de câmbio nº 03/004443 **foi deduzido, efetivamente, em duplicidade.**

De acordo com os dados constantes dos próprios contratos de câmbio, tem-se que a soma das parcelas correspondentes às remessas, ao IRRF e a CIDE é de R\$13.768.673,46 (R\$ 2.917.499,66 + R\$ 2.584.429,22 + R\$ 1.235.160,00 + R\$ 2.637.992,53 + R\$4.393.592,05). Por sua vez, identifica-se no razão da conta "Despesa c/ Royalties-Exterior" um lançamento a débito de R\$439.359,21, que a própria contribuinte reconhece que corresponde à CIDE do contrato de câmbio nº 03/004443 e que, somado ao valor de R\$13.768.673,46, corresponde ao valor líquido da despesa de *royalties* remetidos ao exterior, informado à Linha 26 da Ficha 05A da DIPJ/2004, de R\$14.208.032,67. Assim, evidenciado que no montante das parcelas das despesas relacionadas com os *royalties* no valor de R\$13.768.673,46 já estava contida a CIDE, a identificação de um lançamento extra a débito de R\$439.359,21 na conta "Despesas c/ Royalties-Exterior" demonstra que ele foi reconhecido em duplicidade.

Caso se admitisse a tese da Impugnante de que a Cide estaria sendo reconhecida "por fora" do valor da despesa de *royalties* informado à Linha 26 da Ficha 05A da DIPJ/2004, tal valor seria assim composto: R\$10.326.505,09, a título da remessa de *royalties*, e R\$2.065.301,02, a título do IRRF, chegando a um montante de R\$ 12.391.806,11. Adicionando-se a equivocada CIDE de R\$439.359,21, obter-se-ia um valor final de R\$12.831.165,32, também incompatível com aquele valor líquido informado pela própria fiscalizada na DIPJ (R\$14.208.032,67).

Diante dessa fundamentação da DRJ, verifico que houve dedução em duplicidade do valor correspondente à CIDE de R\$ 439.359,21. Assim, adoto as razões de decidir da DRJ e voto por negar provimento ao recurso voluntário, neste ponto, para manter a glosa de R\$439.359,21.

Glosa de despesas de "royalties" pagos a beneficiários no exterior, por inobservância dos requisitos legais

Glosa de R\$522.191,01

Em sequência a tal análise sobre inconsistências nas informações prestadas na DIPJ/2004 e deduções indevidas, a DRJ analisou se o valor total dos "royalties" remetidos ao exterior (R\$13.768.673,46) poderia ser integralmente deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, à vista das disposições contidas no art. 352, art. 353 e art. 355 do RIR/1999. Da análise destacam-se os seguintes fatos e fundamentos:

A fiscalizada apresentou o "Contrato de Fornecimento de Tecnologia Industrial", celebrado entre ela e a "Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG" (fls. 156/164), por meio do qual essa se comprometia a fornecer à impugnante a tecnologia necessária ao desenvolvimento da geração de hidroenergia (incluindo turbinas, geradores e componentes associados). Conforme Cláusula 2a desse contrato, o seu objeto consistia na tecnologia de fabricação para geração de hidroenergia, nele também incluídos os melhoramentos e aperfeiçoamentos, informações técnicas como dados, esboços, conceitos e projetos que produzam experiência e técnicas, segredos comerciais, "know-how", documentos e modelos não patenteados que forem acrescentados ao processo de fabricação.

Nos termos da legislação de regência, a dedutibilidade dos "royalties" pagos pela fiscalizada a sua controladora indireta na Alemanha depende, dentre outros requisitos, da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, bem como da observância do prazo e das condições estabelecidas neste ato.

Em cumprimento, o "Contrato de Fornecimento de Tecnologia Industrial" foi averbado no INPI e, nos termos constantes do Certificado de Averbação nº 020201/01, de 05/04/2001, a remuneração inicialmente prevista no contrato correspondia a 3% sobre o preço líquido de venda, sendo posteriormente alterada para 5% (fls. 151/155).

A contribuinte foi intimada a comprovar os valores informados a título de "royalties" e, segundo demonstrativos elaborados por ela mesma (fls. 327, 339 e 1109), no ano-calendário de 2003, os valores devidos a título de "Royalties líquido ref. a Tecnologia", IRRF e CIDE perfizeram R\$13.246.482,45. Percebe-se que as parcelas que compõem esse montante correspondem à composição do valor da despesa operacional informada pela contribuinte à Linha 26 da Ficha 05A da Dipj/2004, denominada "Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR".

Portanto, se a própria contribuinte reconhece e, reiteradamente, apresenta demonstrativos que indicam que o valor efetivo das remessas de royalties, acrescidos do IRRF e Cide, foi de R\$ 13.246.482,45, é de se concluir que este é o valor que deveria ter sido informado à Linha 26 da Ficha 05A da DIPJ/2004 e, não, os R\$ 13.768.673,46 originalmente declarados, razão pela qual procede a glosa da diferença entre tais montantes, correspondente a R\$ 522.191,01.

Deve ser salientado que esta glosa foi levada a efeito pela autoridade fiscal durante a análise da consistência da despesa operacional informada à Linha 26 da Ficha 05A da DIPJ/2004, cuja composição compreende o valor das remessas de "royalties" e os respectivos IRRF e CIDE.

Assim, infundadas as alegações de que o autuante teria agido incorretamente ao omitir de seu demonstrativo outras informações referentes ao cálculo dos "royalties", como taxas, insumos, comissões, fretes, seguros, embalagens, Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), tendo em vista que essas despesas não estavam sob auditoria, na medida que eles não compõem a referida Linha 26 da Ficha 05A da Dipj/2004.

É de se observar, ainda que nos termos do art. 355, caput do RIR/1999, o limite máximo de dedução, como despesas operacionais, das quantias devidas a título de "royalties", assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, é de até cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, o que não autoriza concluir que o contribuinte tenha direito subjetivo à dedução desse valor, sem que a correspondente de tenha sido efetivamente incorrida.

Portanto, se pelos cálculos da Impugnante o limite máximo de dedutibilidade corresponde a R\$ 17.594.294,38 (5% de R\$ 351.885.896,80), ela somente teria direito à dedução integral desse valor, caso demonstrasse que esse também foi o valor da despesa incorrida

A própria contribuinte, em suas informações, demonstra que a despesa efetivamente incorrida no ano calendário 2003 foi de R\$13.246.482,45 e, assim, seria este o valor que deveria ter sido indicado à Linha 26 da Ficha 05A da Dipj/2004 (valores devidos a título de "Royalties líquido ref a Tecnologia", IRRF e CIDE) e não, R\$13.768.673,46.

Diante dessa fundamentação da DRJ, verifico que os "royalties" remetidos em 2003 - calculados nos termos do Certificado de Averbação INPI nº 020201/02 e informados pela própria recorrente (fls. 327 e 339) - deveriam limitar-se a R\$13.246.482,45, enquanto que, o valor remetido foi de R\$13.768.673,46.

Sendo assim, adoto as razões de decidir da DRJ para negar provimento ao recurso voluntário, também neste ponto, para manter a glosa referente a diferença entre tais montantes (R\$522.191,01), porquanto a legislação tributária só admite a dedução nos estritos termos da averbação.

Considerando-se tais conclusões, cabe ainda negar provimento ao recurso voluntário **para manter também a incidência de CSLL**, no que diz respeito à referida glosa de despesa reconhecida em duplicidade de R\$439.359,21, correspondente à CIDE referente à remessa efetuada por meio do contrato de câmbio nº 03/004443; e à glosa acima analisada de R\$ 522.191,01, resultado da diferença entre o valor informado à Linha 26 da Ficha 05A da DIPJ/2004 (valores devidos a título de "Royalties líquido ref a Tecnologia", IRRF e Cide) e o valor indicado nos documentos e demonstrativos apresentados à fiscalização, perfazendo um montante a ser mantido de R\$ 1.370.372,75.

Glosa de despesas de pagamentos de assistência técnica, científica ou tecnológica efetuados a beneficiários no exterior, por inobservância dos requisitos legais

Como visto, além dos contratos de câmbio relacionados aos "royalties", o fiscalizado também foi intimado (Termo de Intimação nº 08) a prestar esclarecimentos acerca de outros 12 contratos, dentre os quais, dez deles referentes a remessas como contraprestação por serviços técnicos.

Os contratos de câmbio vinculados à presente glosa são os de nº 03/001329, 03/006985, 03/008163, 03/009998, 03/015002, 03/046631, 03/046632, 03/046633, 03/046634 e 03/046635, sendo que os valores da remessa foram debitados contra o resultado, mediante conta de despesa de serviços de terceiros, acrescidos do respectivo IRRF, no montante de R\$8.467.113,90:

Nº Contrato Câmbio	Valor Remessa Moeda Estrangeira	Valor Remessa (R\$)	Valor IRRF (R\$)	Despesa Total (R\$)
03/001329	€ 538.838,00	R\$ 1.857.913,42	R\$ 625.452,62	R\$ 2.483.366,04
03/006985	€ 9.780,00	R\$ 38.122,44	R\$ 12.707,48	R\$ 50.829,92
03/008163	€308.189,00	R\$ 1.122.116,15	R\$ 375.515,97	R\$ 1.497.632,12
03/009998	G 19.000,00	R\$ 69.545,70	R\$ 23.181,90	R\$ 92.727,60
03/015002	€91.785,94	R\$ 306.014,32	R\$ 102.608,21	R\$ 408.822,53
03/046631	G 394.504,00	R\$ 1.437.178,07	R\$ 479.059,36	R\$ 1.916.237,43
03/046632	€ 33.140,00	R\$ 120.729,02	R\$ 40.243,01	R\$ 160.972,03
03/046633	€33.140,00	R\$ 120.729,02	R\$ 40.243,01	R\$ 160.972,03
03/D46634	€ 29.000,00	R\$ 105.647,00	R\$35.215,67	R\$ 140.862,67
03/046635	C320.071,00	R\$ 1.166.018,65	R\$ 368.672,88	R\$1.564.691,53
Despesas totais contabilizadas (R\$)				R\$8.467.113,90

A recorrente efetuou pagamentos por serviços técnicos tomados de suas controladoras localizadas na Alemanha. Conforme informações prestadas à autoridade fiscal, os contratos indicam os seguintes objetos: "Fornecimento de Serviços e Assistência Técnica" e "Serviços Técnicos Profissionais", em relação ao quais o Acórdão recorrido destacou os seguintes fatos e fundamentos:

A fiscalizada foi intimada a esclarecer cada transação comercial que deu origem à respectiva remessa, evidenciando o tipo de serviço prestado (se de natureza técnica, científica, administrativa ou semelhante), bem como o local e a maneira que se deu tal prestação (por exemplo, se técnicos, desenhos ou instruções foram enviadas ao País, ou se os estudos técnicos foram realizados no exterior por conta da empresa). Também foi intimada a apresentar cópias dos contratos firmados que deram origem

às remessas em tela, bem como a esclarecer se possuem registros no Banco Central do Brasil e/ou no INPI.

Quanto aos registros no Banco Central do Brasil e no INPI, o fiscalizado evidenciou-os **apenas** em relação ao **contrato nº 03/001329**.

A fiscalizada assinalou, em sua correspondência de 24/11/2008 (fls. 146/147), que os valores concernentes a esses 10 contratos foram lançados a débito como **despesas de serviços de terceiros**.

Embora o contrato de câmbio nº **03/001329** refira-se a pagamento decorrente de contrato de prestação de serviços averbado no INPI, a correspondente despesa é **indedutível**, haja vista que foi descumprido um dos termos da averbação, qual seja, seu prazo, pois era **restrito ao segundo semestre** de 2002 (01/07/2002 a 31/12/2002), enquanto a despesa deduzida se refere ao ano de 2003 (a própria "Invoice nºDR20325013" é datada de **2003**, assim como o reconhecimento contábil da despesa se deu neste ano), razão pela qual **há que se glosar o valor total de R\$ 2.483.366,04**.

Quanto aos demais contratos, pelas características dos **serviços prestados pela controladora estrangeira**, conclui-se pela **necessidade de registro** do contrato no **Banco Central do Brasil** e da competente **averbação no INPI**, como **requisitos** indispensáveis para a **dedutibilidade** dos valores envolvidos, conforme determinam os artigos 354 e 355 do RIR/99.

Haja vista que não foi apresentado o registro no Banco Central do Brasil, tampouco a competente averbação no INPI, não restou comprovado o cumprimento dos requisitos legais impostos para a dedutibilidade da quantia desembolsada, razão pela qual impõe-se a **glosa no valor total de R\$ 8.467.113,90**.

Conforme exposto no relatório retro, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção converteu o primeiro julgamento do Carf em diligência (Resolução nº 1103-000.147, de 31/07/2014), para que o INPI e o BACEN fossem ouvidos, sobre a real necessidade de averbação e registro, respectivamente, dos doze contratos firmados pela fiscalizada e suas controladoras no exterior.

O **BACEN** respondeu à autoridade fiscal (Ofício 000645/2015-BCB/Decon/Diadi/Coadi-02, de 21/01/2015, fls. 1474/1476), nos seguintes termos:

Referimo-nos aos expedientes em epígrafe, por meio dos quais são solicitadas informações sobre o registro, no Banco Central do Brasil, de contratos de prestação de serviços de assistência técnica e transferência de tecnologia contratados com não residentes.

A propósito, a nossa área técnica se manifestou nos seguintes termos:

2. A Circular BCB nº 2.816, de 15 de abril de 1998, regulamentou parte da Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.337, de 28 de novembro de 1996, que estabeleceu estarem sujeitos ao registro no Banco Central do Brasil (BCB) os investimentos externos no País, os empréstimos e financiamentos concedidos a residentes no País, e as transferências de tecnologia contratadas entre residentes e não residentes no País, em moeda nacional ou estrangeira, ou sob a forma de bens ou serviços e instituiu o Registro Declaratório Eletrônico - RDE no BCB. O artigo 1º da Circular BCB nº 2.816/98 detalhou as operações contratadas com fornecedores e/ou

financiadores não residentes no País e averbadas pelo Instituto Nacional da Propriedade Intelectual (INPI) sujeitas ao RDE.

3. As modalidades elencadas nos incisos I a V do artigo mencionado, (quais sejam, fornecimento de tecnologia, serviços de assistência técnica, licença de uso ou cessão de marca, licença de exploração ou cessão de patente, e franquia, desde que averbadas pelo INPI, ainda estão, por si sós, todas sujeitas a registro. Além dessas, outras modalidades que viessem a ser averbadas por aquele Instituto bem como os serviços técnicos complementares ou outras despesas não sujeitos, por si sós, a averbação no INPI. mas vinculados às operações enunciadas e, ainda, o financiamento dessas operações também devem ser registrados. Ressaltamos que informar o Certificado de Averbação do INPI era, e continua sendo, condição necessária para a conclusão do registro dessas operações em modalidade específica no módulo Registro de Operações Financeiras - ROF. do RDE.

4. Por fim, informamos que os atos normativos regulamentando o registro, neste Banco Central, de capitais estrangeiros referentes a operações financeiras, vigentes entre 2003 e 2005, como a Resolução CMN nº 2.337/96, e as Circulares BCB nº 2.731/96 e nº 2.816/98, entre outros, foram revogados e substituídos pela Resolução CMN nº 3.844, de 23 de março de 2010, e pela Circular BCB nº 3.689, de 16 de dezembro de 2013. Mais informações operacionais sobre o Registro Declaratório Eletrônico, inclusive o módulo ROF. podem ser encontradas na página do Banco Central do Brasil na internet, no endereço <http://www.bcb.gov.br/?rdemanuais>.

O **INPI** apresentou sua resposta, por meio do Ofício nº 654/2015 PR/GAB/INPI, de 24/08/2015 (fls. 1560/1564), nos seguintes termos:

Trata-se de consulta formulada pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo, de 07/04/2015, por intermédio do Ofício nº 15/2015/DEMAC-SP/SRRF08/RFB/MF-SP relacionada a pedido de informação sobre o objeto das Faturas de prestação de Serviços de Assistência Técnica prestados à empresa VOITH HYDRO LTDA. (atual denominação de VOITH SIEMENS HYDRO POWER GENERATIONS LTDA.).

Foram apresentadas as Faturas n.ºs DR20325013; DR20325099; DR20325097; DR20325096; DR20325160 e DR20325060 e seus respectivos contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil.

Com intuito de manifestação quanto à necessidade de averbação nos termos do artigo 211 da Lei nº 9.279/96, informamos que são registrados no INPI a prestação de serviços de assistência técnica e científica que relacionados a atividade fim da empresa, bem como aqueles relativos a atividades relacionadas à obtenção de técnicas, métodos de planejamento e programação, bem como pesquisas, estudos e projetos destinados à execução de prestação de serviços especializados. Também são passíveis de averbação e registro os serviços prestados em equipamentos e/ou máquinas no exterior quando acompanhados por técnico brasileiro e/ou gerarem qualquer tipo de documento.

Os demais serviços são classificados pelo Banco Central do Brasil como Serviços Técnicos Profissionais por não implicarem em transferência de tecnologia.

Analisando a descrição dos serviços objeto das Faturas apresentadas, verificou-se que os serviços são relacionados à atividade fim da empresa, neste caso específico, relacionado à "Fabricação de Geradores, Transformadores e Produtos Elétricos", e se caracterizam claramente transferência de tecnologia, uma vez que se enquadram nas características citadas anteriormente.

Dessa forma, entendemos que o registro no SISBACEN - Sistema do Banco Central do Brasil deveria ter sido feito após a averbação dos documentos nesse Instituto na natureza cambial denominada "Serviço de Assistência Técnica" conforme art. 3o do Regulamento Anexo III à Resolução BACEN nº 3.844/2010, transcrito abaixo:

"Art. 3o O registro de contratos de uso ou de cessão de patentes, de marcas de indústria ou de comércio, de fornecimento de tecnologia e de outros contratos da mesma espécie, bem como contratos de prestação de serviços de assistência técnica e de franquia, somente deve ser efetuado após a averbação do contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)."

Dado o exposto, sugerimos envio da seguinte carta em resposta a DEMAC/SP:

Prezado Senhor,

Em atenção à solicitação contida no Ofício nº 15/2015 DEMAC-SP/SRRF08/RFB/MF-SP de 07/04/2015, informamos a Vossas Senhorias que os serviços objeto das Faturas nº DR20325013; DR20325099; DR20325097; DR20325096; DR20325160 e DR20325060 são tipicamente caracterizados como transferência de tecnologia, nos termos do disposto no artigo 211 da Lei nº 9.279/96, e estão relacionados à atividade fim da empresa.

Dessa forma, entendemos que o registro no SISBACEN - Sistema do Banco Central do Brasil deveria ter sido feito após a averbação dos documentos nesse Instituto na natureza cambial denominada "Serviço de Assistência Técnica" conforme art. 3o do Regulamento Anexo III à Resolução BACEN nº 3.844/2010.

À vista das manifestações do BACEN e do INPI, a fiscalização registrou a seguinte **conclusão** no referido **Relatório de Diligência Fiscal**:

19. As conclusões do INPI corroboram, sem sombra de dúvidas, o que já havia sido consignado na acusação fiscal (v. Termo de Verificação Fiscal - fls. 943/969). A autarquia federal confirmou a necessidade do adequado registro no Bacen, após a averbação dos documentos no INPI. Restou evidente, pois, o descumprimento dos requisitos legalmente impostos para a dedutibilidade dos valores desembolsados pela autuada.

De seu lado, a recorrente apresentou as respostas dadas, por meio de Laudo Pericial do Professor Doutor Koelle (fls. 1034 e 1035), aos quesitos que haviam sido propostos com o objetivo de orientar a perícia deferida pelo Carf.

Analisados tais quesitos e respostas, verifica-se que as conclusões do perito indicam que não seria possível à recorrente passar a realizar de forma independente, os trabalhos realizados no âmbito dos contratos firmados com suas controladoras na Alemanha. Devido a essa dependência, o perito indicou, por meio de termos técnicos, que o objeto dos contratos sob exame não caracterizariam "transferência de tecnologia".

Com base nas conclusões técnicas registradas no Laudo Pericial, a recorrente sustenta que as despesas decorrentes dos contratos periciados poderiam ser deduzidas das bases do IRPJ e da CSLL, independentemente de averbação no INPI e registro no BACEN, com fundamento exclusivamente nas disposições do art. 299 do RIR/99.

Alega que somente estaria sujeita aos comandos dos artigos 354 e 355 do RIR/99, caso ocorrido uma efetiva "transferência de tecnologia", o que não se verificaria em seu caso, motivo pelo qual as respectivas despesas seriam dedutíveis por força da regra geral prevista no art. 299 do RIR/1999.

Sobre tal entendimento da recorrente, o **Acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos:**

A legislação do imposto de renda, à semelhança do tratamento dispensado aos royalties, também impõe uma série de condições para que seja autorizada a dedução, como despesa operacional, das importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, encontrando-se o assunto regulamentado pelo artigo 354 do RIR/99.

As despesas realizadas pela pessoa jurídica serão dedutíveis, como regra geral, no momento em que forem incorridas ou pagas e quando se mostrarem necessárias, usuais ou normais no tipo de operações ou atividades da empresa, nos termos preconizados pelo art. 47 da Lei nº 4.506/1964, regulamentado no art. 299 do RIR/1999.

Os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade são condições gerais mínimas para que qualquer despesa possa ser considerada dedutível na determinação do Lucro Real.

Sem prejuízo da observância da regra geral de dedutibilidade tributária, o legislador fixou outras restrições específicas às remessas de importâncias efetuadas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de pagamentos de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

A Lei nº 4.131/1962, que 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 indústria e comércio, bem como a dedução desses valores da base de cálculo do imposto de renda.

Posteriormente, a Lei nº 4.506/1964, que tratou do imposto de renda, além de manter a mesma vedação de dedutibilidade dos 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.

Finalmente, com o advento da Lei nº 8.383/1991, o legislador passou a autorizar a dedução dessas importâncias para fins de apuração do Lucro Real, desde que observados os seguintes requisitos: (i) o contrato deveria ter sido celebrado depois de 31/12/1991, devendo estar (i.i) averbado no INPI e (i.ii) registrado no BACEN; e, (ii) serem observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

Os condicionamentos legais que autorizam a atual dedução de importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, regulamentados pelos artigos 352 a 355 do RIR/1999, permitem concluir que **a política cambial e tributária procura 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 da exceção, quando atendidos

determinados limites e requisitos, dentre os quais, o registro no Bacen e a averbação no INPI dos respectivos contratos.

Portanto, se os contratos de serviços técnicos prestados por controladora no exterior não forem passíveis de registro no Bacen e de averbação no INPI, 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.

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/99.

A glosa ora contraposta foi efetuada segundo a conclusão do autuante de que as operações contratadas pela fiscalizada caracterizaram transferência de tecnologia, sendo assim, necessário enfrentar a questão a partir dessa premissa.

O INPI é uma autarquia cuja finalidade principal é executar as normas que regulam a propriedade industrial, tendo em vista sua função social, econômica, jurídica e técnica, cabendo-lhe o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros, nos termos do artigo 211 da Lei nº 9.279/1996 (Lei de Propriedade Industrial).

A autarquia, ao regulamentar o referido art. 211 da LPI, editou o Ato Normativo INPI nº 135/97, que, em seu item 2, trouxe o seguinte entendimento:

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

Por sua vez, o art. 354 do RIR/1999, em seu § 3º, incorporando a excepcionalização trazida pela Lei nº 8.383/1991, consigna que a vedação à dedução fiscal de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, quando pagas ou creditadas pela sociedade com sede no Brasil a sua controladora no exterior, não é aplicável aos contratos assinados e averbados no INPI:

Art. 354.(...)

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

I - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

II - 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.

§ 3o O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei n" 8.383, de 1991, art. 50).

O § 3o do art. 355 do Regulamento, em simetria com o dispositivo anterior, além de repetir a necessidade de averbação no INPI, como condição de dedutibilidade, relaciona as atividades de "assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços especializados" à expressão "transferência de tecnologia":

Art. 355. (...)

§3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n- 9.279, de 14 de maio de 1996.

Os serviços discriminados no § 3o do art. 355 do RIR/1999 (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados), **podem envolver, ou não, transferência de tecnologia**, cabendo ao INPI a atribuição de averbar contratos de prestação de serviços que apresentem essa característica.

Portanto, a identificação de quais seriam estes contratos passa, necessariamente, pela visão do órgão responsável por suas averbações, acerca do alcance da expressão "transferência de tecnologia".

As informações prestadas pelo INPI em seu sítio eletrônico na Internet (www.inpi.gov.br), levam à conclusão de que é possível ocorrer transferência de tecnologia, ainda que não seja este o objeto do contrato de prestação de serviço, a teor de sua manifestação sobre os efeitos da averbação, conforme tela impressa de fis. 777:

Efeitos da averbação/registro

A averbação/registro de contrato de tecnologia é condição para:

(...)

3. Autorizar a dedutibilidade fiscal, por delegação de competência da Receita Federal e posteriormente por competência legal (Decreto Nº 3.000/99), das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties pela exploração ou cessão de patentes, pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (aquisição de know-how, assistência técnica, científica administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) e franquia.

O INPI deixa claro que a aquisição de know-how (vocábulo que "Designa os conhecimentos técnicos, culturais e administrativos", conforme significado dado pelo Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 6.0.1.) é uma modalidade contratual de transferência de tecnologia, tanto quanto aquelas relativas a serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Ou seja, o INPI considera que os contratos de prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes **também envolvem transferência de tecnologia** e, assim, devem ser, em regra, averbados, razão pela qual a autarquia, ao invés de editar uma lista de serviços passíveis de averbação, o que poderia ser demasiadamente extensa, fez o contrário, elaborou uma lista de serviços não registráveis, acostada aos autos pela autoridade fiscal às fls. 778. Esta lista exemplifica serviços que não caracterizam transferência de tecnologia, encontrando-se atualizada no seguintes termos (http://www.inpi.gov.br/menusquerdo/contrato/pasta_oquee/serv.dispensados_html, em 02/09/2010):

Serviços não registráveis

Por não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96, alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:

- 1. Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc);*
- 2. 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;*
- 3. Homologação e certificação de qualidade de produtos;*
- 4. Consultoria na área financeira;*
- 5. Consultoria na área comercial;*
- 6. Consultoria na área jurídica;*
- 7. Consultoria visando participação em licitação;*
- 8. Serviços de "marketing";*

9. *Consultoria realizada sem a vinda de técnicos às instalações da empresa cessionária;*
10. *Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização de programa de computador (software);*
11. *Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (software) que não caracterize transferência de tecnologia para a fabricação ou desenvolvimento de programa de computador (software.), conforme Art. 11 da Lei nº 9.609/98;*
12. *Licença de uso de programa de computador (software.);* 13. *Distribuição de programa de computador (software);*
14. *Aquisição de cópia única de programa de computador (software.).*

Embora não constitua uma lista exaustiva, é forçoso deduzir que o INPI, objetivando orientar seus administrados, tenha relacionado os serviços mais representativos de hipóteses em que a averbação seria incabível. Por outro lado, os serviços constantes da lista trazem características que, além de orientar as partes interessadas a identificar contratos não passíveis de registro, também permitem a formação, por contraste, de um juízo que permite identificar os contratos que devem passar pela anotação do órgão.

Neste sentido, faz-se útil, ao deslinde da questão, observar o serviço constante no item 2 da lista, descrito como "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".

Ou seja, somente o contrato de serviço que se encontre, exatamente, na condição descrita no item 2 da lista é que estará dispensado do registro. **Caso ausente qualquer uma das características descritas**, restará evidenciada a transferência de tecnologia e o contrato estará sujeito à anotação no INPI.

Assim, pode-se dizer que **o contrato deverá ser averbado se**: determinado serviço for prestado no exterior com a presença de técnicos brasileiros, independentemente de produzidos documentos e/ou relatórios; determinado serviço for prestado no exterior sem a presença de técnicos brasileiros, mas em razão dele forem gerados documentos e/ou relatórios; ou, determinado serviço for prestado no País, independentemente de produzidos documentos e/ou relatórios, haja vista que o serviço será supervisionado pela tomadora no País.

Percebe-se que a concepção de transferência de tecnologia do INPI está calcada na **possibilidade de ocorrência de acompanhamento do serviço prestado**, que pode se dar durante sua realização - pelos técnicos enviados ao exterior ou, de uma forma mais próxima, quando o serviço é realizado por um técnico estrangeiro no estabelecimento da própria empresa no Brasil - ou, a posteriori - quando a tomadora, mediante contato com documentos e relatórios gerados pelo prestador dos serviços, pode avaliar e usufruir o trabalho realizado.

Portanto, a lista e as demais orientações da autarquia corroboram seu entendimento de que o serviço de assistência técnica, em regra, veicula transferência de conhecimento acerca do trabalho realizado pelo prestador de serviços, independentemente de existência cláusula formal neste sentido.

O INPI também externa seu entendimento sobre o alcance da expressão "Serviços de Assistência Técnica e Científica", ou "SAT", em seu sítio eletrônico, cuja correspondente página foi juntada às fls. 953 pela autoridade fiscal:

Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Científica (SAT)

Contratos que estipulam as condições de obtenção de técnicas, métodos de planejamento e programação, bem como pesquisas, estudos e projetos destinados à execução ou prestação de serviços especializados. São passíveis de registro no INPI os serviços relacionados a atividade fim da empresa, assim como os serviços prestados em equipamentos e/ou máquinas no exterior, quando acompanhados por técnico brasileiro e/ou gerarem (sic) qualquer tipo de documento, como por exemplo, relatório.

Deve ser observado, ainda, que o INPI não condiciona o reconhecimento de transferência de tecnologia à capacidade da tomadora de serviços em absorver tecnologia. Ou seja, um tomador de serviços pode não estar dotado de condições técnicas ou jurídicas para dominar ou implementar uma determinada tecnologia, o que não o impedirá de adquiri-la em um primeiro momento e, mais tarde, implementá-la à medida que julgar conveniente.

Assim, adoto os critérios do órgão técnico responsável para identificar contratos que implicam transferência de tecnologia e passo à análise de cada uma das remessas.

Em que pese a glosa referente à remessa vinculada ao contrato de câmbio 03/001329 já ter sido confirmada, em função de descumprimento dos limites da averbação, vale observar que a anotação do contrato de prestação de serviços junto ao INPI, diferentemente do que afirmou a Impugnante, era imprescindível ao caso.

Conforme informou a contribuinte, esse pagamento decorreu de serviço de ensaio de modelo hidráulico de turbina tipo "Kaplan", de alta complexidade, executados em laboratório da controladora indireta "Voith Siemens Hydro Power GmbH & Co KG" localizada na Alemanha, com a finalidade de gerar dados para serem transpostos no projeto de construção da turbina para a Usina Hidrelétrica de Peixe Angical, levado a efeito pela fiscalizada.

Portanto, tratou-se de **serviço destinado a produzir um estudo acerca do funcionamento da turbina**, em escala menor, com a finalidade de orientar a fiscalizada em seu projeto de construção da turbina em escala real, **configurando a prestação de um serviço de assistência técnica e científica (SAT)**.

Por sua vez, como o objeto da prestação de serviço consistiu em simular as condições do funcionamento da turbina, **não há como negar que sua materialização ocorreu com a produção de um relatório contendo os resultados obtidos, afastando, desta maneira, em hipótese de serviço dispensado de registro no INPI.**

Pelas mesmas razões, considera-se ocorrida transferência de tecnologia em relação aos serviços vinculados aos **contratos de câmbio nº 03/046632 e 03/046633**, na medida que envolveram, respectivamente, **prestação de serviços de engenharia hidráulica com relatório de transposição de ensaio de modelo hidráulico de turbinas, mediante elaboração de protótipos hidráulicos para a Usina Hidrelétrica da Serra do Facão e para a Usina Hidrelétrica Corumbá IV.**

Assim, são considerados "SAT" e, não se encontrando dentre as hipóteses de dispensa de registro, a ausência desse requisito **impõe a glosa de cada uma dessas deduções, ambas coincidentes no valor de R\$ 160.972,03.**

As despesas pagas mediante os **contratos de câmbio nºs. 03/008163, 03/046631 e 03/046635** referem-se a serviços consistentes em elaboração de projetos básicos mecânicos de turbinas de alta complexidade, envolvendo desenho e *design* de turbinas, executados, na Alemanha, por empresas vinculadas com a fiscalizada.

As informações contidas nos autos indicam que os projetos adquiridos tiveram por finalidade propiciar à fiscalizada as condições necessárias à construção de turbinas hidroelétricas para as Usinas de Peixe Angical, Irapé e São Salvador, sendo considerados, portanto, serviços de assistência técnica. Por sua vez, tais contratos não se encontram dentre as hipóteses de dispensa de registro no INPI.

Assim, **deve ser mantida a glosa das despesas relativas às remessas dos contratos de câmbio nºs. 03/008163 (R\$ 1.497.632,12), 03/046631 (R\$1.916.237,43) e 03/046635 (R\$ 1.554.691,53).**

O **contrato de câmbio nº 03/046634** consiste em remessa para pagamento do serviço de aplicação do produto "Softurb 80", realizado por técnico enviado pela controladora indireta "Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co KG".

Trata-se de um serviço técnico especializado, consistente em aplicação de um revestimento especial sobre o rotor da turbina hidráulica da Usina de Sé Carvalho, com a finalidade de garantir uma maior resistência da peça à abrasão e cavitação por partículas sólidas presentes na água. É um serviço essencial à construção de turbina hidroelétrica, realizado no Brasil por profissional a serviço da prestadora estrangeira.

Nesta hipótese, o serviço foi prestado no País, propiciando à fiscalizada um acompanhamento direto de sua realização, circunstância que, segundo os critérios do INPI caracteriza transferência de tecnologia e, conseqüentemente, imporá que o correspondente contrato tivesse sido submetido à autarquia para averbação.

Assim, ausente tal providência, **deve ser mantida a glosa de R\$ 140.862,67, referente ao contrato de câmbio nº 03/046634.**

E de se ressaltar que a legislação tributária, diferentemente do que sucede com a averbação no INPI, não vincula a ocorrência de "transferência de tecnologia" ao registro, no Bacen, dos respectivos contratos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Com efeito, o § 3º do art. 355 do RIR/1999 determina que somente será admitida a dedução das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) depois da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial -INPI.

Assim, se a legislação poderia ter deixado dúvida se a averbação no INPI, residiria apenas à hipótese em que o contrato de prestação de serviços veiculasse transferência de tecnologia, o silêncio dessa característica em relação ao registro no Bacen faz concluir que esta providência é requisito de dedutibilidade de todo contrato de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados, ainda que não tenha ocorrido fornecimento de tecnologia.

Conforme verificado pela autoridade fiscal, somente o pagamento referente ao **contrato de câmbio 03/001329** estava amparado por contrato registrado no Bacen, mas que restou **glosado** porque houve **descumprimento do prazo** constante na averbação junto ao INPI.

Quanto às demais remessas da Impugnante, **não restou comprovado o registro no Bacen das respectivas operações contratadas com suas controladoras indiretas não residentes no País**, razão pela qual a ausência desse requisito imprescindível de dedutibilidade também constitui fundamento para a **manutenção da glosa** efetuada pela autoridade fiscal.

Essa análise e fundamentação da DRJ, portanto, demonstram que, no caso, não há como suplantar as citadas regras legais e conceber a dedução realizada pela recorrente. As razões da recorrente para a não averbar os contratos no INPI e não registrar no BACEN não encontram amparo legal. Pois, diante do fato de haver firmado contratos com suas controladoras indiretas, domiciliadas no exterior, somente mediante tais procedimentos formais, determinados pelo art. 354 e art. 355 do RIR/99, estaria autorizada a proceder à dedução em questão. Também não há como acolher as razões da recorrente quanto ao único contrato averbado no INPI e registrado no Bacen, eis que, somente poderia ter procedido à dedução em 2002.

Assim, adoto as razões de decidir da DRJ, como exposto nesse tópico, para negar provimento ao recurso voluntário e manter as respectivas glosas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os ajustes das bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme demonstrativos apresentados ao final do Acórdão recorrido, abaixo reproduzidos:

AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ LUCRO REAL

Período-Base	VALOR DA INFRAÇÃO	
	AUTUADO	MANTIDO
01/01/2003 a 31/12/2003	9.428.664,12	9.428.664,12

AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL LUCRO REAL

Período-Base	VALOR DA INFRAÇÃO		
	AUTUADO	CANCELADO	MANTIDO
01/01/2003 a 31/12/2003	9.428.664,12	8.058.291,37	1.370.372,75

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Processo nº 16561.000190/2008-13
Acórdão n.º **1302-002.789**

S1-C3T2
Fl. 23
