



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

Processo nº 16643.000033/2009-71
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-002.790 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria ROYALTIES. GLOSAS. EXIGÊNCIAS FORMAIS NÃO ATENDIDAS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CIENTÍFICOS. INPI. BACEN. DEPRECIAÇÃO
Recorrentes VOITH HYDRO LTDA (ATUAL DENOMINAÇÃO DE VOITH SIEMENS HYDRO POWER GENERATION LTDA)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

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.

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR MÍNIMO PARA O CONHECIMENTO NÃO ATINGIDO.

Em virtude da exoneração de crédito tributário em montante inferior a R\$2.500.000,00 (Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017), cumpre não conhecer o Recurso de Ofício, em atenção às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

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, e, ainda, por não conhecer do recurso de ofício, 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), Rogerio 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 16-28.717, de 22/12/2010, 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

Ano-calendário: 2004, 2005

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

E 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.

E 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: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE INDICAÇÃO DO TRIBUTO FISCALIZADO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A falta de indicação do tributo ou contribuição em Mandado de Procedimento Fiscal, instrumento de controle interno da administração tributária, é mera irregularidade, não dando causa à nulidade do lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AÇÃO FISCAL. INÍCIO. INTIMAÇÃO. ESPONTANEIDADE. EXCLUSÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal contém ordem para instauração de procedimento de fiscalização, mas não configura seu início, que ocorre com a ciência do sujeito passivo do termo de início de ação fiscal ou de termo de intimação expedido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para que sejam prestados esclarecimentos ou apresentados documentos relativos ao cumprimento de suas obrigações tributárias, momento em que fica excluída a espontaneidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2004, 2005

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

Ano-calendário: 2004, 2005

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

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em virtude da exoneração de crédito tributário em valor para o qual, à época, havia obrigatoriedade de apreciação em duplo grau de jurisdição, a DRJ interpôs **Recurso de Ofício**, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

Resoluções

Na **primeira oportunidade** em que o recurso voluntário foi submetido ao Carf, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção converteu o julgamento em diligência (**Resolução nº 1402-00112, de 09/05/2012**), em acolhimento ao pedido de perícia técnica formulado pela recorrente, por entender que, para a solução do caso haveria a necessidade certificação técnica quanto à exata natureza dos objetos dos contratos em questão. Tendo em vista que, o caso envolve, principalmente, questões relativas à dedutibilidade de despesas referentes a pagamentos efetuados pela fiscalizada para suas controladoras indiretas, domiciliadas no exterior.

As remessas para o exterior dizem respeito a contratos de prestação de serviços, cujo objeto reside, entre outros, em projetos relativos à geração de hidroenergia. As normas legais e regulamentares a respeito de tais remessas para o exterior, mencionam objetos contratuais que caracterizam transferência de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica, científica, tecnológica etc.

Sobre esse ponto, a fiscalização entendeu que para ser devida a dedutibilidade em questão, a recorrente deveria atender às exigências formais específicas, cujas normas respectivas (detalhadas à frente) determinam a prévia averbação de tais contratos no INPI e o respectivo registro no BACEN. Isso porque, em sua interpretação, as remessas para empresas controladora, 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.

A referida Resolução ainda registrou a necessidade de julgamento desse processo, em conjunto com o Proc. 16561.000190/2008-13, tendo em vista que a recorrente apresentou naqueles autos as mesmas razões de recurso, diferenciando-se, somente, o fato de tratar-se de período anterior (2003), *verbis*:

"Registro, ainda, que é recomendável realizar o julgamento deste processo em conjunto com o de número 16561.000190/2008-13, que trata da mesma ação fiscal e infrações, relativas ao ano-calendário de 2003.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para realização da Perícia propugnada pela recorrente, ficando a critério da Unidade de origem designar outro perito para também se manifestar sobre a questão, caso entenda necessário (...) "

Na **segunda oportunidade** que os autos retornaram ao Carf, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, converteu novamente o julgamento em diligência (**Resolução nº 1402-000.179, de 06/03/2013**), por considerar "imprescindível que o julgamento deste processo seja feito em conjunto com o de nº 16561.000190/2008-13, haja vista que as infrações tributadas naquele além de serem da mesma natureza deste, implicaram glosa do prejuízo fiscal objeto de parte desta autuação. Assim, concluiu-se por encaminhar os presentes autos à Secretaria da 1ª Seção do Carf para que fosse **distribuído em conjunto com o Proc. 16561.000190/2008-13**.

Na **terceira oportunidade** que os autos retornaram ao Carf, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção também converteu o julgamento em diligência (**Resolução nº 1103-000.148, de 31/07/2014**) para fosse realizada a perícia requerida pela recorrente, bem assim, fossem intimados o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e o Banco Central do Brasil (BACEN), para que analisassem os contratos em questão e se manifestassem quanto à necessidade de averbação e registro, respectivamente. Transcreve-se a seguir as providências designadas:

- a) intime o autuado a apresentar, em 60 (sessenta) dias, por meio dos técnicos Edmundo Koelle e Paulo Shinzato, respostas aos quesitos formulados às fls.2.489/2.491, 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 técnicos relacionados abaixo, ou outros instrumentos que tenham lastreado os acordos de execução, trasladados para a língua portuguesa por tradutor juramentado, se for o caso:

Serviços	Contratos de Câmbio
Fornecimento de especificações de turbinas hidráulicas.	05/067156, 05/055967, 05/056304, 05/061569, 05/065198, 04/005828 e 04/005985
Ensaio de modelo hidráulico de turbinas e simulações.	04/017964, 04/063974, 04/044588, 05/028338 e 05/062815
Aproveitamento de resultados de ensaios de modelos hidráulicos de turbinas construídas para outros projetos.	04/054247
Supervisão de desmontagem, montagem e reforma de máquinas de isolamento do enrolamento do estator de hidrogeradores.	04/033127
Avaliação de trincas em turbinas da usina de Itaipu	04/010872

- c) oficie o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) para informar, à luz do contrato de fls.2.183/2.213 e dos demais disponibilizados pelo contribuinte, se era necessário o registro/averbação nos termos do art.211 da Lei nº 9.279/96;

- d) oficie o Banco Central do Brasil 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 nos anos-calendário 2004 e 2005, 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.

Processo Conexo (Proc. 16561.000190/2008-13)

Essas providências também foram determinadas pelo Carf, na conversão do julgamento em diligência, nos autos do Proc. 16561.000190/2008-13 (**Resolução nº 1103-000.147, de 31/07/2014, da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção**).

Perícia e Manifestações do Bacen e INPI

A perícia foi realizada e a recorrente juntou respostas aos quesitos (fls. 2588/2637). O BACEN (fls. 2640/2642) e o INPI (fls. 2971/2976) responderam à solicitação da DRF.

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.

De outro modo, o INPI e o Bacen, em suas manifestações, 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. 2977/2999. 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.

A recorrente manifestou-se (fls. 3005/3206) sobre o Relatório de Diligência Fiscal 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 contratos em questão, para se colher a dedutibilidade em questão. Os autos retornaram ao Carf.

Acórdão da DRJ

Com essa contextualização do caso, passo a relatar o quanto tratado no Acórdão recorrido. Para tanto, **adoto os seguintes trechos do relatório do Acórdão da DRJ, a seguir transcritos:**

Em ação fiscal direta, a contribuinte anteriormente qualificada foi autuada -e notificada a recolher ou impugnar os créditos tributários relativos aos anos-calendário de 2004 e 2005 de R\$ 10.010.633,92, a título de Imposto de Renda

Pessoa Jurídica - IRPJ, e de R\$ 3.561.109,38, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, incluídos nesses valores as multas e juros de mora, calculados até 30/10/2009.

As infrações do IRPJ imputadas à contribuinte são as seguintes:

- a) dedução indevida de despesas de **royalties** computadas na apuração do lucro real, no valor de R\$ 113.540,60, com base nos artigos 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, 352, 353 e 355 do RIR/1999;
- b) dedução indevida de **cotas de depreciação** de bens do ativo imobilizado, com base nos artigos 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, 299, 305 e 307, 354, §§2º e 3º, 355, §§2º e 3º, do RIR/1999;
- c) dedução indevida de despesas com **assistência técnica**, pagos a beneficiários no exterior, no valor de R\$ 3.377.605,74, com base nos artigos 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, 354, incisos I e II, e 355, §§ 2º e 3º, do RIR/1999;
- d) dedução indevida de despesas com assistência técnica, pagos a beneficiários no exterior, no valor de R\$ 4.799.768,48, com base nos artigos 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, 354, incisos I e II, 354, §§2º e 3º, 355, §§2º e 3º, do RIR/1999;
- e) compensação indevida de prejuízo fiscal por insuficiência de saldo, no valor de R\$ 11.043.959,97, com base nos artigos 247, 250, inciso III, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/1999;
- f) adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a lucros auferidos no exterior, no valor de R\$ 321,93, com base no artigo 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; artigo 16 da Lei nº 9.430/1996; artigos 249, inciso II, e 394, do RIR/1999; artigo 3º da Lei nº 9.959/2000; e, artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Os mesmos fatos ensejaram também a lavratura de auto de infração da CSLL, cujo enquadramento legal é o que se segue:

- a) falta de recolhimento da CSLL, decorrente de deduções indevidas, com base no artigo 2º, caput e parágrafos, da Lei nº 7.689/1988;
- b) artigo 1º da Lei nº 9.316/1996; artigo 28 da Lei nº 9.430/1996;
- c) artigo 37 da Lei nº 10.637/2002; artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, com a redação dada pela lei nº 9.065/1995; e, artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35;
- d) compensação indevida de base de cálculo de CSLL de períodos anteriores, no valor de R\$ 11.099.853,00, com suporte no artigo 2º, caput e parágrafos, da Lei nº 7.689/1988; artigo 58 da Lei nº 8.981/1995; artigo 16 da Lei nº 9.065/1995; e, artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.

A **multa de ofício** correspondente a 75% dos tributos devidos tem como fundamento legal o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 e os juros de mora, o artigo 28 combinado com o 6º, § 2º da Lei nº 9.430/1996.

Termo de Verificação Fiscal (TVF)

A fiscalização autuou a recorrente, com base nas constatações registradas no Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 1519/1628, a seguir resumidas:

- a) o fiscalizado retificou, em 05/06/2009, sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005, diminuindo o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados no período, sendo que as retificações decorreram de algumas infrações consignadas nos autos de infração lavrados no curso deste procedimento (processo nº 16561.000190/2008-13);
- b) em consonância com o que prevê o art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), e art. 7º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 70.235/1972, há que se **afastar** uma suposta **denúncia espontânea** quanto ao ano-calendário de 2005, uma vez a retificação da Dipj do ano-calendário 2005 ocorreu quando **já estava em curso o procedimento fiscal** que abarcava tal período;
- c) a fiscalizada é uma sociedade empresária limitada, cujas quotas sociais, no valor unitário de R\$1,00, encontram-se assim distribuídas: "VHG AUSLÄNDSBETEILIGUNGEN GmbH", sociedade constituída na República Federal da Alemanha, com 42.962.559 quotas e, Osvaldo Julio San Martins Salas, com 1 quota;
- d) a fiscalizada tem como objeto social a fabricação, venda, importação e exportação, manutenção, conserto, operacionalização e instalação de produtos para geração de energia hidrelétrica e afins; representação por conta própria ou de terceiros; pesquisa desenvolvimento, planejamento, treinamento e prestação de serviços no ramo das atividades citadas; prestação de serviços técnico-administrativos; participação, como sócio, acionista ou quotista, em outras sociedades civis ou comerciais, podendo participar ainda em consórcios e em empreendimentos comerciais de qualquer natureza;
- e) a fiscalizada é controlada diretamente pela "VHG AUSLÄNDSBETEILIGUNGEN GmbH" e, indiretamente, pela "Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG" que, por sua vez, é controlada pela "Voith AG Heidenhem", razão pela qual, nos termos do art. 243, § 2º da Lei nº 6.404/1976, fiscalizada é controlada indireta desta última, consoante o seguinte organograma (Demonstrativo 2):

Voith AG Heidenhem (Alemanha)

65%

Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG (Alemanha)

100%

VHG AUSLÄNDSBETEILIGUNGEN GmbH (Alemanha)

99,99%

Voith Hydro Ltda (Brasil)

- f) ao iniciar a ação fiscal, a denominação da contribuinte era "Voith Siemens Hydro Power Generation Ltda", sendo alterada para a "Voith Hydro Ltda" por força da 34ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, datada de 05/03/2009 e registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo sob o nº 89.061/09-3;

g) pelo Termo de Intimação nº 14 (fis. 93/100), o sujeito passivo foi instado a prestar uma série de informações atinentes a diversos contratos de câmbio relacionados a remessas efetuadas nos anos-calendário de 2004 e 2005, que guardavam relação com pagamentos efetuados a residentes no exterior como contraprestação de serviços técnicos que lhe foram prestados;

h) as indagações realizadas pela fiscalização visaram a examinar o cumprimento dos **requisitos legais** autorizadores **da dedutibilidade das importâncias pagas a tais beneficiários no exterior** para a apuração do lucro real;

i) a dedutibilidade dos montantes pagos a beneficiários no exterior como pagamentos por serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante é regulada pelo art. 354 e 355 do RIR/99;

j) no que diz respeito ao registro junto ao Banco Central do Brasil das operações de fornecimento de tecnologia, serviço de assistência técnica, franquia, cessão e licença de uso de marca e patente, destaca-se o denominado "RDE-ROF Manual do Declarante", o qual contém instruções para a utilização do módulo de Registro de Operações:

Financeiras - ROF do sistema de Registro Declaratório Eletrônico de capitais estrangeiros no país; a Circular 2.816, de 15/04/1998; a Carta-Circular nº 2.795, de 15/04/1998;

k) a legislação correlata ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e atinente aos contratos por este averbáveis: Lei nº 9.279, de 14/05/1996; o Ato Normativo INPI nº 135, de 15/04/1997; e, informações contidas em seu sítio eletrônico;

l) destaque-se ainda o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 01, de 05/01/2000, mediante o qual a Receita Federal se manifestou acerca do tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia;

m) a despeito das sucessivas intimações (Termos de Intimação nº 14 e 16), o fiscalizado apresentou apenas 03 (três) contratos que se relacionam a 17 (dezesete) das aludidas remessas;

n) é indispensável determinar quais dos elementos relacionados às remessas ao exterior - IRRF, Cide, Cofins-Importação de Serviços, PIS-Importação de Serviços, ISS e serviço aduaneiro deverão ser considerados indedutíveis para fim de apuração do lucro real, caso não sejam atendidos os requisitos legais que autorizem a dedutibilidade da "importância paga" ao prestador de serviço no exterior, expressão utilizada tanto no "caput" do art. 354, bem como no art. 355, §3º, ambos do RIR/99;

o) no caso do IRRF e do ISS, o fiscalizado é o responsável pela retenção e pelo recolhimento desses tributos, dos quais o prestador no exterior é contribuinte, razão pela qual, nas situações em que reste demonstrado o descumprimento das condições legais que autorizem dedutibilidade das importâncias pagas, esses valores deverão ser somados ao montante total a ser objeto do lançamento "ex-officio";

p) já em relação à contribuição para o PIS e à Cofins devidas na importação de serviços, sendo o importador dos serviços o contribuinte de tais contribuições, tais montantes não compõem as importâncias pagas aos beneficiários no exterior; sendo que a indedutibilidade das importâncias pagas aos beneficiários no exterior não se

comunica a tais despesas, que ficarão sujeitas ao cumprimento do art. 299 do RIR/99 (condição geral de dedutibilidade de despesas operacionais);

q) observaram-se pagamentos decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos com transferência de tecnologia, relativos ao ano-calendário 2004, desprovidos de averbação no INPI e registro no Bacen, objetos das remessas dos contratos de câmbio nº 04/008601, 04/0011065, 04/033127, 04/004477, 04/004765, 04/005828, 04/005905, 04/009462, 04/010872, 04/017964, 04/023181, 04/043952, 04/049232, 04/001946, 04/054247, 04/063974, 04/009832, 04/0049262 e 04/044588, num montante de R\$ 5.783.901,93, sendo tais valores, apropriados como custos ou despesas do período, considerados indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real;

r) observaram-se pagamentos decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos com transferência de tecnologia, relativos ao ano-calendário 2005, desprovidos de averbação no INPI e registro no Bacen, objetos das remessas dos contratos de câmbio nº 05/055965, 05/067156, 05/055967, 05/056304, 05/061569, 05/011923, 05/037725, 05/037727, 05/061570 e 05/062813, 05/28338, 05/036368, 05/034384, 05/045813, 05/063144, 05/062815, 05/061573, 05/065198 e 05/006083, num montante de R\$ 2.393.472,29, sendo tais valores, apropriados como custos ou despesas do período, considerados indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real;

s) a contribuinte registrou, em seu ativo imobilizado, R\$ 120.732,42, referentes ao valor pago mediante o contrato de câmbio nº 04/032038, decorrente de prestação de serviços de controladora no exterior, cujo contrato encontra-se desprovido de registros no Bacen e INPI, tendo apropriado, indevidamente, encargos de depreciação desse ativo nos valores de R\$ 5.030,52 para o ano-calendário 2004 e, R\$ 12.073,24 para 2005, num montante de R\$ 17.103,76, que foi também objeto do presente lançamento;

t) os documentos apresentados dão suporte ao pagamento de royalties à controladora estrangeira no exterior no valor de R\$ 7.118.161,42, enquanto o valor informado na Dipj referente ao ano-calendário 2004 foi de R\$ 7.231.702,02, subsistindo uma diferença sem comprovação de R\$ 113.540,60 que será objeto de autuação;

u) analogamente, as mesmas considerações e o procedimento adotado ao IRPJ aplicam-se à base de cálculo da CSLL, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995;

v) em sua DIPJ do ano-calendário de 2005 o fiscalizado ofereceu à tributação do IRPJ (Ficha 09A - Linha 05) e da CSLL (Ficha 17 - Linha 05) o valor de R\$ 244.178,56 a título de lucros disponibilizados do exterior por sua controlada situada no México, sendo que o valor correto seria de R\$ 244.500,49, impendendo efetuar o presente lançamento de ofício relativo ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2005, correspondente à diferença de R\$ 321,93;

u) em decorrência da autuação objeto do processo administrativo fiscal nº 16561.000190/2008-13 e das infrações ora apuradas, constatou-se compensação indevida de prejuízo fiscal, no ano-calendário 2005, de R\$ 11.043.959,97, bem como, de base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 11.099.853,00, ambos sendo também objeto do presente lançamento.

Recurso Voluntário

Diante do provimento parcial de sua impugnação, conforme ementa do Acórdão recorrido retro transcrita, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 2244/2297), cujas razões são resumidas a seguir:

- a) nulidade do lançamento por falta de MPF, pois o MPF-F nº 08.1.71.00-2007-00183-9 autorizava a fiscalização tão-somente do "IRPJ", mas não da CSLL, tendo a fiscalização e o Auto de Infração extrapolado o âmbito de validade administrativa, incorrendo em insanável nulidade do lançamento;
- b) nulidade do auto de infração por violação ao Princípio da Verdade Material, pois a diretriz adotada pela DRJ/SP1, ao supor, sem provas e contrariamente aos Pareceres Técnicos acostados aos autos (vide tb. ANEXOS 1 e 2 infra), tratar-se de serviços técnicos com transferência de tecnologia, cuja dedutibilidade dependeria do registro do ato ou contrato no BACEN e da averbação no INPI, motivou a manutenção da glosa das despesas correspondentes, tendo se omitido na análise de vários documentos carreados para os autos na impugnação administrativa;
- c) nulidade do lançamento pela espontaneidade da retificação da DIPJ do ano-calendário de 2005 que reduziu a base negativa de CSLL acatando algumas despesas indedutíveis, porque nem a fiscalização e nem o AIIM nº 16561.000190/2008-13 relativo ao ano de 2003 abrangeram infração alguma relativa a essa CSLL de 2005, tendo permanecido intacta a espontaneidade da Recorrente para retificar a DIPJ/2005 em relação à CSLL;
- d) indeferimento do pedido de perícia, quando a prova da inexistência de transferência de tecnologia - confirmada pelo PARECERES TÉCNICOS acostados aos autos (ANEXOS 1 E 2 infra) - depende de conhecimentos altamente especializados em engenharia hidráulica justificando a Perícia de Engenharia, em nítida preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto 70.235/72, ao art. 38 da Lei 9.784/99);
- e) serviços técnicos pressupõem transferência de tecnologia, pois o art. 355, § 3º, do RIR/99 define expressamente que assistência técnica ou científica e serviços técnicos especializados - cuja dedutibilidade está condicionada aos registros no INPI e BACEN - são aqueles que envolvem transferência de tecnologia, diferenciando-os dos demais tipos de serviços comuns. Confira-se seu texto:

"Art. 355 [...] § 3º A dedutibilidade 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) 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 nº 9.279, de 14 de maio de 1996."

Nesse exato sentido, já decidiu a própria Receita Federal da 7ª Região Fiscal na SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 124/1999 em matéria de IRPJ:

"DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. GASTOS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA OU CIENTÍFICA. Somente estão sujeitas às restrições estabelecidas pelos artigos 293 e 294 do RIR, de 1994 [idênticos aos arts. 354 e 355 do RIR/99] as somas das quantias devidas a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante). Em se

tratando de contratação de empresa estrangeira que colocará a disposição da consulente técnicos especializados em sondagem para que esta última execute serviços junto à mineradora brasileira, aplica-se o disposto no art. 242 do mesmo Regulamento, que trata de forma genérica da dedutibilidade das despesas operacionais, respeitados os requisitos da necessidade e da usualidade."

O 1º Conselho de Contribuintes também já decidiu que na falta de transmissão de conhecimento, inexistente transferência de tecnologia:

(...)

f) glosa, para fins de IRPJ, das despesas com especificações para determinação das turbinas hidráulicas na fase de oferta ou "fase 0" (contratos de câmbio nºs 05/056304, 05/055967, 05/067156, 05/061569, 05/065198, 04/005828 e 04/005985): Essas especificações são serviços de consultoria visando participação em licitação, os quais o próprio INPI expressamente dispensa de averbação (fl. 1.563 e p. 15 do Termo de Verificação Fiscal), especificações as quais a controladora chega com base num banco de dados com 140 anos de experiências sem revelar à Recorrente como chegou até elas (especificações). Logo, esses serviços na fase de oferta não transferem tecnologia, sendo plenamente dedutíveis, além de inadmissível a mera suposição, sem provas e contrariamente aos Pareceres Técnicos acostados aos autos, de que tais serviços caracterizariam transferência de tecnologia, enquanto não passam de serviços comuns, sem qualquer transferência de tecnologia, conforme enfatizado na pág. 3 do PARECER TÉCNICO 28/2009, elaborado pelo engenheiro PROF. DR. EDMUNDO KOELLE (doc. 3 da Impugnação ou ANEXO 1 infra);

g) glosa das despesas, para fins de IRPJ, com serviços de: (a) ensaio de modelo hidráulico de turbinas (protótipo miniatura); (b) simulações, em computador, do escoamento de fluídos de turbinas Kaplan e Francis (fase 1); (c) de especificações da engenharia hidráulica do protótipo (fase 2) (contratos de câmbio nºs 04/017964, 04/063974, 04/044588, 05/028338 e 05/062815); e (d) aproveitamento dos resultados de ensaios de modelos hidráulicos de outras turbinas transpostos para o projeto de Salto Pilão (contrato de câmbio 04/054247): Como são serviços executados pela Controladora exclusivamente no exterior, cuja eventual transferência de tecnologia exige: (a) a existência e domínio técnico de um banco de dados de experiências acumuladas; e (b) sofisticadíssimo laboratório existente apenas nos EUA ou na Alemanha; e como a Recorrente necessita do banco de dados bem como desse laboratório inexistente no Brasil (págs. 3 e 15 do juntado PARECER TÉCNICO 28/2009 ou ANEXO 1 infra), logo, a Recorrente é completamente incapacitada de absorver qualquer tecnologia que tenha relação com essas fases 1 e 2 de projetos de turbinas;

h) glosa, para fins de IRPJ, das despesas com serviços de supervisão de desmontagem, montagem e de reforma de máquinas de isolamento do enrolamento do estator de hidrogeradores (contrato de câmbio 04/033127): a Recorrente contratou um técnico da empresa suíça Micamation, não vinculada ao grupo Voith, que supervisionou a desmontagem e remontagem dessas máquinas de isolar enrolamentos do estator, bem como sua reforma, obviamente sem ensinar à Recorrente como reformar tal máquina. Para caracterizar-se um serviço como assistência técnica não basta que técnicos sejam enviados ao Brasil. Obviamente esse não é o espírito do art. 354, II, do RIR/99, sendo imprescindível que esses técnicos efetivamente transferissem tecnologia. Todavia, a DRJ/SPOI fia-se apenas na vinda de técnico ao Brasil, mas não prova, em momento algum, que teria havido efetiva transferência de tecnologia. Sendo assim as despesas com serviço comum

são plenamente dedutíveis sem registro no INPI e BACEN, pois a Micamation não transferiu conhecimento, conforme ressaltado na pág. 14 do PARECER TÉCNICO 28/2009 (doc. 3 da Impugnação ou ANEXO 1 infra).

i) glosa, ainda para fins de IRPJ, das despesas com serviços de avaliação das trincas nas chapas da cruzeta da obra (contrato de câmbio 04/010872): o Sr. Agente Fiscal alega, com base no art. 354, II, do RIR/99, o mero envio de técnicos ao Brasil caracterizaria o serviço como assistência técnica, sujeita registro no INPI e BACEN. Todavia, não há que se cogitar aqui também de transferência de tecnologia, pois a Recorrente simplesmente contratou os serviços de um especialista em soldagem de sua controladora, o qual avaliou as trincas e propôs soluções, sem ensinar como teria chegado àquelas conclusões. Por outro lado, o fato de terem sido produzidos relatórios pela controladora alemã não tem o condão de caracterizar transferência de tecnologia, nem há qualquer previsão legal nesse sentido!

j) glosa, também para fins de IRPJ, dos gastos com serviços para aperfeiçoar o software DI 1204 para projetos de fabricação de hidrogeradores prestados (a) pela Universidade Técnica de Dresden na Alemanha (contratos de câmbio 04/001946, 04/043952, 04/049232, 054/023181, 05/011923, 05/037725, 05/037727, 05/052042 06/061570, 05/062813); e (b) por profissionais liberais (contratos de câmbio 04/004477, 04/049262, 05/055965, 04/004765 e 05/045813). Nesse tipo de serviço a transferência de tecnologia é impossível porque inexiste uma tecnologia pré-existente que poderia ter sido transferida, pois o software DI 1204 sempre foi de propriedade da Recorrente, tendo sido desenvolvido por ela mesma e não pela Universidade de Dresden, como confirmado na pág. 26 do RELATÓRIO TÉCNICO do PROF. PAULO SHINZATO (juntado em 02/03/2010 ou ANEXO 2 infra). A Universidade vendeu apenas sua mão-de-obra (obrigação de fazer) e não um bem ou direito. Neste caso, os serviços prestados pela Universidade de Dresden envolveram a customização, adaptação e parametrização de programa de computador (software), que o INPI dispensa de registro. Logo, as despesas com os serviços tomados da Universidade Técnica de Dresden nunca foram despesas de assistência técnica ou científica, mas sim despesas com pesquisa que não resultam em transferência de tecnologia, segundo conclusão na pág. 26 do RELATÓRIO TÉCNICO do PROF. PAULO SHINZATO (ANEXO 2 infra), sendo plenamente dedutíveis nos termos do art. 349 do RIR/99, independentemente de registro no INPI e no BACEN;

k) ineditabilidade de rendimento estrangeiro viola Tratado Brasil-Alemanha (Decreto nº 76.988/76 vigente até 31/12/2005): Assim como KLAUS VOGEL, ALBERTO XAVIER leciona que "dupla tributação econômica internacional ocorre numa situação em que duas sociedades interdependentes residentes em dois Estados distintos se atribuem rendimentos não dedutíveis num deles e tributáveis no outro!" Provas de que o Tratado Brasil-Alemanha bem como a legislação brasileira visam evitar a dupla tributação econômica estão:

- (a) na isenção do imposto alemão de investidoras para os lucros auferidos por investidas no Brasil (art. 24, §1º, do Tratado);
- (b) na isenção de IRPJ do resultado positivo de equivalência patrimonial de controladora no Brasil (art. 23 do Decreto-Lei 1.598/1977);
- (c) na isenção de IR Fonte na distribuição de dividendos a não-residentes (art. 10 da Lei 9.249/95) etc.

A se aplicar o ART. 14 DO TRATADO (profissionais liberais), este atribui competência exclusiva à Alemanha (Estado da residência dos engenheiros) para tributação de tais rendimentos, vedando ao Brasil competência tributária para

tributar esses rendimentos. A se aplicar o ART. 12, §2º, "b", DO TRATATO (royalties), esta norma atribui ao Brasil (Estado da fonte), uma competência restrita à alíquota de 15% já esgotada pelos pagamentos de IR Fonte em todas as remessas à Alemanha (Termo de Verificação Fiscal), restando assim vedado ao Brasil impor tributação além do limite de 15%. Por fim, seja por força do art. 98 do CTN na interpretação autêntica do STF (RTJ 83/809), seja por força do art. 5º, §2º, da CF/88, ou por ser lei especial quanto às pessoas a que se aplica, não resta dúvida de que o Tratado Brasil-Alemanha restringe a eficácia dos arts 354 e 355 do RIR/99;

l) glosa, para fins de IRPJ e CSLL, das compensações do prejuízo fiscal e base negativa reduzidos no Auto de Infração de outro Processo de nº 16561.000190/2008-13 (ref ano de 2003), lavrado em 12/12/2008, nesta ótica, tendo se esgotado em 31/12/2004: como esse Auto de Infração foi objeto da Impugnação de 12/01/2009 que está suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN), logo, indevidas não foram as compensações, mas tão somente as glosas dos créditos de prejuízo fiscal e base negativa de 2003 pelo outro Auto de Infração de 12/12/2008.

Pedidos

Por tudo quanto até aqui exaustivamente exposto e comprovado, pleiteia a Recorrente seja conhecido e provido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para o fim de reformar o v. Acórdão da DRJ/SP1 no sentido de:

- excluir da lide, de ofício, os valores pagos a título de IRPJ e CSLL, nos termos do art. 32 do Decreto 70.235/1972 e do item 2.1.1. da letra "a" do Anexo Único da Portaria SRF 1.769/2005;
- reconhecer a nulidade do Auto de Infração por ofensa ao princípio da verdade material;
- declarar a espontaneidade das retificações da DIPJ/2005 com relação à CSLL;
- declarar a improcedência, total ou parcial, das glosas das despesas e dos créditos de prejuízo fiscal e base negativa supra;
- cancelando, total ou parcialmente, o IRPJ e a CSLL ora recorridos;
- recompondo, total ou parcialmente, os saldos acumulados de prejuízo fiscal e base negativa.
- cancelar o lançamento de ofício, arquivando-se o presente processo administrativo;

Crédito Tributário em Litígio

O crédito tributário em litígio pode ser resumido no seguinte quadro:

IRPJ (excluindo-se pagamentos)

Ano	Descrição	Cf. Acórdão DRJ/SP1, às fls. 2.230 (A)	BC's Não Impugnadas do IRPJ PAGO (B)	Objeto da Lide (C = A - B)
2004	Base de Cálculo do IRPJ em 31/12/04 cf.: (i) Acórdão da DRJ; (ii) Recorrente	4.483.721,76	(1.673.446,58)	2.810.275,18

	= IRPJ (25%) de 2004 em discussão cf.: (i) Acórdão DRJ ("A"); (ii) Recorrente ("C")	1.120.930,44		702.568,79
2005	Base de Cálculo do IRPJ em 31/12/05 cf.: (i) Acórdão da DRJ; (ii) Recorrente	13.449.827,43	(802.279,14)	12.647.548,29
	= IRPJ (25%) de 2005 em discussão cf.: (i) Acórdão DRJ ("A"); (ii) Recorrente ("C")	3.362.456,86		3.161.887,07
<i>IRPJ TOTAL EM LITÍGIO DE 4.483.387,30</i>			<i>PARA 3.864.455,86</i>	

(…)

CSLL (excluindo-se pagamentos)

Ano	Descrição	Cf. Acórdão DRJ/SP1, às fls. 2.230 (A)	BCs Não Impugnadas da CSLL PAGA (B)	Objeto da Lide (C = A - B)
	Base de Cálculo da CSLL em			
	31/12/04 cf.: (i) Acórdão da DRJ; (ii)			
2004	Recorrente	425.189,04	(607.413,01)	0,00
	= CSLL (9%) de 2004 em discussão cf.: (i) Acórdão DRJ ("A"); (ii) Recorrente ("C")	38.267,01		0,00
	Base de Cálculo da CSLL em			
	31/12/05 cf.: (i) Acórdão da DRJ; (ii)			
2005	Recorrente	2.143.774,36	(591.178,70)	1.552.595,66
	= CSLL (9%) de 2005 em discussão cf.: (i) Acórdão DRJ ("A"); (ii) Recorrente ("C")	192.939,69		139.733,61
	<i>CSLL TOTAL EM LITÍGIO DE</i>	<i>231.206,70</i>	<i>PARA</i>	<i>139.733,61</i>

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Na forma relatada, os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário e do recurso de ofício foram verificados na primeira oportunidade em que o autos foram submetidos ao Carf, sendo ambos os recursos conhecidos.

Preliminares**Processos Conexos**

(Proc. 16643.000033/2009-71 [este proc.] e o Proc. 16561.000190/2008-13)

Com visto, já na primeira **Resolução nº 1402-00112, de 09/05/2012**, registrou-se que seria "recomendável" o julgamento deste processo, em conjunto com o **Proc.**

16561.000190/2008-13, por se tratar da mesma ação fiscal e infrações, relativas a período que antecede (2003) aos períodos que envolvem este processo (2004 e 2005).

No segundo retorno dos autos ao Carf, a **Resolução nº 1402-000.179, de 06/03/2013, por considerar "imprescindível"** que o julgamento deste processo fosse feito em conjunto com o de nº 16561.000190/2008-13, haja vista que as infrações tributadas naquele além de serem da mesma natureza deste, implicaram glosa do prejuízo fiscal objeto de parte desta autuação, **concluiu-se** por encaminhar os presentes autos à Secretaria da 1ª Seção do Carf para que fosse **distribuído em conjunto com o Proc. 16561.000190/2008-13**.

No terceiro retorno ao Carf, este e o Proc. 16561.000190/2008-13 foram apreciados em conjunto, **concluindo-se, para ambos os casos, nova conversão em diligência** para a realização de **perícia e solicitação de manifestação do INPI e do Bacen**, quanto à necessidade de averbação e registro de contratos, respectivamente.

Como visto no relatório retro, essas providências foram devidamente adotadas pela DRF.

Em atendimento a tais orientações, quanto ao julgamento conjunto, ambos os processos foram pautados para apreciação nesta sessão de julgamento de 15/05/2018.

Com essas observações, passo à análise das matérias recorridas.

Nulidade

O MPF só autorizada fiscalização do IRPJ e Ausência de Motivação no TVF

O acórdão recorrido concluiu que, deveriam ser rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

Salientou que, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, assim prescreve:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. "

Prosseguiu em suas razões de decidir, com os seguintes fundamentos:

A lei do processo administrativo tributário, incorporando os princípios constitucionais do juiz natural e da ampla defesa, determina que os atos e decisões sejam praticados por agente competente, não podendo ainda, dificultar a defesa do autuado, sob pena de nulidade.

A Impugnante alega que seria nulo o lançamento em relação à CSLL, uma vez que a contribuição não estaria relacionada no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF de fls. 02.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF foi criado pela Portaria SRF Nº 1.265/1999, encontrando-se atualmente disciplinado pela Portaria RFB nº 11.371/2007, e consiste em uma designação administrativa para que as autoridades

fiscais executem atividades relacionadas à verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

O MPF é um instrumento de controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Criado por ato infralegal, eventual vício na emissão do MPF não teria o poder de contaminar o procedimento fiscal ou o lançamento propriamente dito, eis que estes últimos estão assentados em diplomas normativos de hierarquia superior, o Decreto nº 70.235/1972 e a Lei nº 5.172/1966 que, em momento algum, conferem àquele a condição de requisito de validade do lançamento.

O regramento trazido pela Secretaria da Receita Federal, repise-se, mero ato infralegal de natureza gerencial, não traz regra de competência, seja ela genérica ou específica, pois seria inadmissível que uma portaria teria o condão de disciplinar matéria reservada à lei.

As autoridades fiscais encontram o fundamento de validade para a execução da atividade administrativa do lançamento nos artigos 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, transcritos a seguir:

"Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. "

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. " (realcei)

A competência para fiscalizar e executar o ato administrativo de exigência do crédito tributário é da autoridade administrativa que, no caso de lançamento dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, recai privativamente ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos estritos termos do art. 6º, I, a da Lei nº 10.593, de 06.12.2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16.03.2007, *in verbis*:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

Os termos e atos contidos no presente processo foram lavrados por ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, ou seja, por agente legalmente investido das atribuições para praticar o ato de lançamento.

Portanto, a autoridade administrativa, em face de suas atribuições legais, ao se convencer de que estava diante de situação caracterizadora de infração à legislação tributária, cumpriu seu poder-dever de efetuar o lançamento, materializando-o mediante o instrumento de auto de infração, cuja validade prescinde da existência de um MPF.

Este entendimento está pacificado na jurisprudência administrativa, consoante se verifica das seguintes ementas de decisões do antigo Conselho de Contribuintes acerca dessa matéria [citou diversas ementas nesse sentido]

Desta maneira, se o MPF apontou apenas o IRPJ como o tributo a ser fiscalizado, o auditor-fiscal não ficou impedido de efetuar o lançamento dos demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Pelo contrário, consistindo o lançamento em uma atividade administrativa vinculada, se a autoridade fiscal ficou convencida de que o contribuinte ofendeu as normas legais que regem a CSLL, também ficou obrigada a formalizar a exigência do respectivo crédito tributário.

Também deve ser rejeitada a alegação de que o autuante teria deixado de expor as razões pelas quais concluiu que os serviços de assistência técnica envolveriam transferência de tecnologia.

O autuante consignou em seu relatório fiscal os fundamentos fáticos e legais que o levaram a concluir pela ocorrência da infração fiscal, sendo certo que a fiscalizada os compreendeu plenamente, haja vista que apresentou peça impugnatória em que os rebate de maneira precisa e articulada.

Assim, se a motivação do lançamento eventualmente se mostrar insuficiente para sustentar a imputação fiscal impor-se-á reconhecer sua improcedência, mas não, sua nulidade, constatação que exigirá, todavia, o enfrentamento do mérito e, portanto, fica ultrapassada também esta preliminar.

Sendo assim, adoto as razões de decidir da DRJ para não acolher o pedido de nulidade.

Exclusão da Espontaneidade

A recorrente arguiu também que seria descabida a exclusão da espontaneidade da retificação da DIPJ do ano-calendário de 2005 para a CSLL, em razão de sua concordância com parte das infrações objeto da autuação formalizada anteriormente, sob nº 16561.000190/2008-13, que resultou, inclusive, em pagamento parcial dos valores lançados.

Sustenta que, o parágrafo único do art. 138 do CTN a autoriza socorrer-se da denúncia espontânea para a CSLL, pois o comando legal mencionado apenas imporia restrição à utilização desse instituto se já estivesse em andamento ação fiscal relacionado especificamente à infração denunciada, o que não seria seu caso, haja vista que o auto de infração anteriormente lavrado foi fundamentado na indedutibilidade de serviços técnicos ou comuns que não se aplicam à determinação da base de cálculo da CSLL.

Sobre esse ponto, o Acórdão recorrido apresenta as seguintes razões de decidir:

O enfrentamento dessa questão exige o exame do que dispõe o art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, (grifou-se)

Os atos que configuram o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972, *verbis*:

Art. 7º- O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II- a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

(...)

Por sua vez, o alcance dos efeitos da exclusão da espontaneidade, o ADI SRF nº 5, de 17 de maio de 2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 1º início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Conforme mencionado, o MPF é um instrumento que tem por escopo o planejamento e o controle da atividade de fiscalização externa, permitindo, ainda, que o sujeito passivo se assegure da existência da ação fiscal contra si instaurada, pois pode confirmar a autenticidade do documento no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Todavia, o MPF é um instrumento que determina, mas não é aquele que caracteriza o início de procedimento fiscal e, em consequência, não exclui a espontaneidade do sujeito passivo. Consoante considerações já tecidas e de acordo

com o previsto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, o início da ação fiscal decorre de um ato de ofício praticado por agente estatal competente, qual seja, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

No caso dos autos, a perda da espontaneidade da contribuinte ocorreu em 20/12/2007, com sua ciência ao "Termo de Intimação nº 01" (fls. 04/08), ato de ofício lavrado por autoridade competente, que inaugurou a ação fiscal mediante notificação para que a fiscalizada prestasse esclarecimentos acerca dos elementos que influenciaram a formação das bases de cálculo e dos recolhimentos do IRPJ e da CSLL para os anos-calendário de 2003, 2004 e 2005.

Portanto, não há dúvidas de que a verificação da correta apuração da CSLL constou expressamente do ato que caracterizou o início do procedimento fiscal, tal como previsto no inciso I do artigo 1º do Decreto nº 70.235/1972 e, por conseguinte, qualquer descumprimento às normas de apuração da contribuição porventura observado configuraria uma infração que não estaria sob a benesse da espontaneidade.

Assim, dos exercícios fiscalizados, a contribuinte retificou apenas a Dipj/2006, relativa ao ano-calendário 2005 e recepcionada em 05/06/2009, conforme informação de fls. 1517, não podendo ser considerado um procedimento espontâneo, eis que realizada em momento em que a presente ação fiscal se encontrava em seu regular curso, por força do termo de intimação fiscal nº 12 que cientificou a contribuinte, em 29/04/2009 (fls. 89/90), acerca da continuidade do trabalho fiscal.

Enquanto a exclusão da espontaneidade, sob o aspecto temporal, ocorre no momento em que é instaurada a ação fiscal, sob o ponto de vista material, ela alcança todas as infrações relacionadas ao tributo objeto de fiscalização, não ficando vinculada a apenas a uma norma específica que rege a obrigação tributária, salvo se essa restrição estiver expressamente consignada no termo de início de ação fiscal ou em documento equivalente. No caso em debate, o ato de ofício que inaugurou a ação fiscal, o "Termo de Intimação nº 01", identificou a CSLL como um dos tributos a ser fiscalizado, não restringindo o trabalho de auditoria fiscal a uma determinada norma que rege a contribuição, tendo limitado apenas o alcance temporal do trabalho fiscal aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005. Assim, supondo que a infração do ano de 2005 tivesse natureza diversa daquela autuada anteriormente para o ano-calendário 2003, a retificação da Dipj não teria o condão de provocar o afastamento da multa de ofício, pois não se estaria diante de hipótese de denúncia espontânea.

Entretanto, ainda que fosse possível admitir a tese de que a espontaneidade subsistiria se a infração posteriormente denunciada tivesse natureza jurídica diferente daquela anteriormente autuada, no âmbito do mesmo procedimento fiscal, ainda assim a Impugnante não poderia se socorrer do favor legal. A retificação da Dipj/2006 promovida pela contribuinte ocorreu porque ela mesma reconheceu parcialmente as infrações a ela imputadas nos autos do processo nº 16561.000190/2008-13. O autuante considerou indedutíveis valores de despesas, uma vez que elas não atendiam determinados requisitos legais ou não estavam amparadas por documentação hábil ou idônea que as comprovassem, resultando nos reajustamentos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A infração da CSLL que a Impugnante alega denunciar mediante a retificação da Dipj/2006, ano-calendário 2005 tem a mesma natureza de parte das infrações que lhe foi imputada no auto de infração referente ao ano-calendário 2003, e, portanto, se fosse adotado o entendimento da contribuinte, também não haveria espaço para a denúncia espontânea.

Conforme se observa, a declaração retificadora não possui o condão de produzir quaisquer reflexos ou efeitos sobre o lançamento fiscal que ora se examina de modo a, pretensamente, dispensá-lo, excluir as multas de ofício, ou, menos ainda, ensejar o reconhecimento da nulidade do lançamento.

Sendo assim, com base em tais razões de decidir, também não vejo como acolher o pedido de não exclusão da espontaneidade.

Mérito

Indedutibilidade de despesas decorrentes de pagamentos a beneficiários domiciliados no exterior por serviços de assistência técnica, científica ou tecnológica, sem cumprimento dos requisitos legais

A fiscalização glosou parte das despesas correspondentes a pagamentos efetuados pela contribuinte por serviços de assistência técnica e científica tomados de controladoras da recorrente situadas na Alemanha e de outros beneficiários residentes no exterior.

A glosa está fundamentada, basicamente, na premissa de que os serviços envolveram transferência de tecnologia e, nestas condições, a ausência de averbação no INPI e de registro no Banco Central do Brasil dos respectivos contratos de prestação de serviços impediria a dedução desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, a recorrente alega que somente estaria sujeita aos comandos dos artigos 354 e 355 do RIR/99, caso ocorrida 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 esse ponto o Acórdão recorrido apresenta as seguintes razões de decidir:

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/1999:

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, §3º).

§ 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 nº 8.383, de 1991, art. 50). (realcei)

Já o art. 355 do RIR/1999 regulamenta os limites de dedução comuns às despesas com royalties e com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes:

Limite e Condições de Dedutibilidade

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

§ 1- Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou

atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei n- 4.131, de 1962, art. 12)

§ 2- Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de -invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica; administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei n- 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 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 nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

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:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n" 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n" 4.506, de 1964, art. 47, § 1o).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n" 4.506, de 1964, art. 47, § 2o).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.
Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n" 4.506, de 1964, art. 47).

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, vedou a dedutibilidade dos royalties relativos ao 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 mantivesse, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, bem como 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.

A partir do advento da Lei nº 8.383/1991, o legislador estendeu à pessoa jurídica nacional que tomasse serviços de controladora sediada no exterior a autorização para dedução dessas importâncias para fins de apuração do Lucro Real, desde que observados os mesmos requisitos aplicáveis na hipótese de serviço tomado de sociedade estrangeira sem vinculação societária: (i) o contrato estar averbado no INPI, (ii) registro no BACEN e, (iii) cumprir os demais 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 seria 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/1999.**

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 art. 354 do RIR/1999, em seu § 3º, incorporando os ditames da 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 exterior, 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 nº 8.383, de 1991, art. 50). (realcei)

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, vincula 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 nº 9.279, de 14 de maio de 1996. (realcei)*

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.**

Por sua vez, o INPI é uma autarquia cuja principal atribuição 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), razão pela qual é essencial verificar o alcance da expressão "transferência de tecnologia" para esse órgão.

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.

Percebe-se que na acepção do referido Ato Normativo, os contratos que implicam transferência de tecnologia são os de licença de direitos e de aquisição de conhecimentos tecnológicos, sendo que este, por sua vez, compreende os contratos de fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica.

As informações prestadas pelo INPI em seu sítio eletrônico na Internet (www.inpi.gov.br) levam à conclusão de que o órgão entende ser possível ocorrer transferência de tecnologia, ainda que não seja este o objeto principal do contrato de prestação de serviço, a teor de sua manifestação sobre os efeitos da averbação (http://www.inpi.gov.br/menu-esquerdo/contrato/pasta_oquee/efeitos_html, em 16/11/2010):

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 N° 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 das modalidades contratuais que envolvem transferência de tecnologia, tanto quanto aquelas relativas a serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes e de projetos ou serviços técnicos especializados.

Ou seja, o INPI considera que os contratos de prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, de projetos ou serviços

técnicos especializados também envolvem transferência de tecnologia e, assim, devem ser averbados. Essa é a razão pela qual a autarquia, ao invés de editar uma lista de serviços passíveis de averbação, sob o risco de se produzir um documento demasiadamente extenso, fez o contrário, elaborou uma lista de serviços não registráveis, relacionando serviços que não caracterizam transferência de tecnologia (http://www.inpi.gov.br/menu-esquerdo/contrato/pasta_oque/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, relacionou 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 acerca dos contratos que devam 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".

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

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 do INPI de transferência de tecnologia** 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 de 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 (<http://www.inpi.gov.br/menu-esquerdo/contrato/tipos-de-contrato/prestacao-de-servicos-de-assistencia-tecnica-e-cientifica>, em 12/11/2010):

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.

O INPI não vincula o reconhecimento de transferência de tecnologia à capacidade da tomadora de serviços em absorver ou implementá-la. Ou seja, pode-se concluir que um tomador de serviços pode ser desprovido de condições técnicas ou jurídicas necessárias para implementar uma determinada tecnologia, o que não o impedirá, entretanto, de adquiri-la em um primeiro momento e, mais tarde, executá-la à medida que for possível ou julgar conveniente.

Assim, adoto os critérios utilizados pelo órgão técnico responsável por identificar contratos que implicam transferência de tecnologia.

Quanto ao registro dessas operações no Banco Central do Brasil, faz-se necessário analisar as informações constantes em seu sítio eletrônico.

O Bacen mantém o RDE - Registro Declaratório Eletrônico de capitais estrangeiros no país, consistente num conjunto de sistemas informatizados destinado à captação eletrônica dos dados relativos às operações de créditos, investimentos externos e importação de tecnologia (<http://www.bcb.gov.br/glossario.asp?Definicao=175&idioma=P&idpai=GLOSSARIO>, em 16/11/2010).

O art. 1º da Circular-Bacen nº 2.816, de 15/04/1998 instituiu o Registro Declaratório Eletrônico (RDE) para as operações passíveis de averbação no INPI, conforme transcrição literal a seguir:

Art. 1º Instituir, a partir de 22.04.98, o Registro Declaratório Eletrônico (RDE) para as operações contratadas com fornecedores e/ou financiadores não residentes no País, relativas a:

- I. Fornecimento de tecnologia;*
- II. Serviços de assistência técnica;*
- III. Licença de uso/Cessão de marca;*
- IV. Licença de exploração/Cessão de patente;*
- V. Franquia;*
- VI. Demais modalidades, além das elencadas de I a V acima, que vierem a ser averbadas pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI;*
- VII. Serviços técnicos complementares e/ou despesas vinculadas às operações enunciadas nos incisos Ia VI deste artigo não sujeitos a averbação pelo INPI. e*
- VIII. Aquisição de bens intangíveis com prazo de pagamento superior a 360 dias;*
- IX. Financiamento das operações mencionadas neste artigo.*

Por sua vez, a Carta-Circular nº 2.795, de 15/04/1998, regulamenta o RDE das operações elencadas no art. 1º da Circular nº 2.816, de 15/04/1998, assim estabelecendo seus artigos 1º e 2º do regulamento anexo à aludida carta-circular:

Art. 1º. Este regulamento aplica-se às operações definidas no artigo 1º da Circular nº 2.816, de 15.04.98.

Art. 2º. O registro declaratório eletrônico de cada operação efetua-se após obtenção do Certificado de Averbação concedido pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) para operações que envolvam direitos de propriedade industrial, fornecimento de tecnologia, prestação de serviços de assistência técnica e franquia.

Parágrafo único. Devem ser registrados, ainda, os serviços técnicos complementares e/ou despesas vinculadas às operações descritas no "caput" deste artigo, mesmo quando não sujeitos a averbação pelo INPI.

Percebe-se que o Bacen, além de exigir o registro daquelas mesmas operações sujeitas ao registro no INPI, **ainda exige** que sejam registrados os serviços técnicos complementares ou despesas vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI.

Com base em tais razões da DRJ, entendo que as operações que envolvam **serviço técnico especializado**, em que há a exigência quanto à sua averbação no INPI, **também será necessário o devido registro no Bacen, como condição de dedutibilidade dos valores pagos da base de cálculo do IRPJ.**

Com base em tais fundamentos, passo à análise das glosas impugnadas.

A recorrente alega que os contratos de câmbio nº 05/056304, 05/055967, 05/067156, 05/061569, 05/065198, 04/005828 e 04/005985 correspondem a remessas destinadas ao pagamento de serviços **tomados de sua controladora indireta** Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG (VSHPG), consistentes no fornecimento de especificações para determinação das turbinas hidráulicas utilizadas nos seguintes projetos relacionados pela contribuinte (fis. 1685):

<i>Contrato, de Câmbio nº</i>	<i>Pedido de Compra nº</i>	<i>Fatura Internacional nº</i>	<i>Descrição dos Serviços pagos à VSHPG na Alemanha</i>	<i>Projeto</i>	<i>Custo (R\$)</i>
05/056304	172887 (doc. 4A)	DR20525140 (doc. 4A)	Suporte na fase de proposta de oferta	Tocomã	32.223,58
05/055967	172880 (doc. 4B)	DR20525140 (doc. 4B)		São Antonio e Jirau	23.777,76
05/067156	174462 (doc. 4C)	DR20525140 (doc. 4C)		São Bernardo	29.629,78
05/061569	173247 (doc. 4D)	DR20525140 (doc. 4D)		Diversos	31.650,66
05/065198	174048 (doc. 4E)	DR2D525202 (doc. 4E)		Rio Madeira	234.625,05
04/005828	151782 (doc. 4F)	Diversas (doc. 4F)		Diversos	1.651.670,70
04/005985	152010 (doc. 4G)	DT20025057 (doc. 4G)			300.792,37

Afirma a recorrente que as especificações são utilizadas na fase de oferta ou proposta de licitação do projeto ("fase 0"), quando precisa determinar seu preço, não tendo como saber como a VSHPG chegou àquelas especificações, não ocorrendo, assim, qualquer transferência de tecnologia.

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

O autuante assinalou, na fase de fiscalização, que a contribuinte, a despeito de intimada, não apresentou instrumentos contratuais que motivaram as referidas remessas, circunstância que também se observa junto à presente impugnação.

Todavia, as faturas e elementos da escrituração da Impugnante (doc. 04), bem como as constatações do autuante, **permitem concluir** que os serviços tomados se referem a **prestação de consultoria técnica de engenharia hidráulica a diversos projetos desenvolvidos pela fiscalizada, configurando serviço de prestação de serviço de assistência técnica e científica (SAT)**.

Segundo a Impugnante, a partir de informações sobre a geologia do terreno e da força do rio prestadas por ela, a controladora alemã enviou especificações para que fosse determinado o tipo de turbina a ser utilizada no projeto de engenharia submetida a licitação.

Conforme apurou o autuante (fis. 1578), a fiscalizada informou que os serviços tomados consistiram em estudos técnicos elaborados na Alemanha, materializados em relatórios e compilações encaminhados à contribuinte, circunstância que caracteriza transferência de tecnologia e, portanto, tornam os respectivos contratos passíveis de registro junto ao INPI.

Caso a controladora tivesse encaminhado apenas a especificação da turbina, ou seja, fornecido uma resposta direta sobre o equipamento a ser utilizado pela fiscalizada, não haveria dúvida que não se estaria diante de hipótese de transferência de tecnologia. Todavia, **o serviço consistiu na realização de estudos técnicos que foram fornecidos à contribuinte mediante relatório, circunstância que caracteriza transferência de tecnologia**.

Repita-se, **não se confunde transferência de tecnologia com capacidade técnica ou autorização jurídica para absorvê-la**. O fato de a contribuinte ter se utilizado das especificações técnicas em fase de oferta ou de proposta de licitação, ou ainda, de a fiscalizada não deter experiência anterior armazenada, não é suficiente para desnaturar a caracterização jurídica de transferência de tecnologia.

Também não se confunde a prestação de serviço de "consultoria visando a participação de licitação" com consultoria para determinar o objeto da licitação. O serviço de "consultoria visando a participação em licitação", cujo contrato prescinde de registro no INPI, consiste em prestação de assessoria na participação do processo concorrencial propriamente considerado, mas não, do seu objeto. Assim, no caso da contribuinte, **ao contratar os serviços de consultoria em engenharia de sua controladora, foram obtidas informações necessárias para definir técnica e financeiramente a turbina hidráulica** adequada para o projeto em que estava concorrendo, sendo que o recebimento de relatórios e compilação de testes **configurou transferência de tecnologia**.

A consultoria para participação de licitações compreende na prestação de informações relativas aos aspectos jurídicos, prazos, certidões, garantias e documentos que envolvem essa modalidade de seleção de aquisição de bens e serviços pela administração pública. Tais orientações dizem respeito ao procedimento concorrencial e não veiculam conhecimento tecnológico, não se sujeitando o respectivo contrato de consultoria, portanto, às regras dos serviços que envolvem transferência de tecnologia.

Além da ausência de averbação no INPI dos contratos relativos ao fornecimento pela controladora alemã de especificações para determinação das turbinas hidráulicas utilizadas pela contribuinte em licitações, o que já seria suficiente para desautorizar a dedução de tais valores na apuração do Lucro Real, **a falta de registro desses instrumentos contratuais junto ao Bacen é outra circunstância impeditiva à pretensão da Impugnante, configurando**

descumprimento das exigências legais regulamentadas pelos artigos 354,1, II, §§ 2o e 3o e 355, § 3o, ambos do RIR/1999.

Nesse ponto, portanto, adoto tais razões da DRJ para negar provimento ao recurso voluntário, para **manter a glosa** das despesas relativas às **remessas dos contratos de câmbio** n.ºs. 05/056304 (R\$ 32.223,58), 05/055967 (R\$ 23.777,76), 05/067156 (R\$ 29.629,78), 05/061569 (R\$31.650,66), 05/065198 (R\$ 234.625,02), 04/005828 (R\$ 1.651.670,70) e 04/005985 (R\$ 300.792,37).

A recorrente também **nega a ocorrência de transferência de tecnologia** nos seguintes serviços tomados por controladora sediada no exterior:

<i>Contrato de Câmbio n.º</i>	<i>Pedido de Compra n.º</i>	<i>Fatura Internacional n.º</i>	<i>Descrição dos Serviços</i>	<i>Projeto</i>	<i>Custo (R\$)</i>
04/017964	154861 (doc. 5A)	DR20425046 (doc. 5A)	Ensaio de modelo ou protótipo de turbinas hidráulicas ("runners") e especificações da engenharia hidráulica do protótipo para a mecânica da turbina.	Santa Isabel	989.433,12
04/044585	152077 (doc. 5B)	DR20425189 (doc. 5B)	Ensaio de modelo ou protótipo de turbinas hidráulicas ("runners")	Capim Branco	1.030.646,99
04/063974	163383 (doc. 5C)	DR20425078 (doc. 5C)	Especificações da engenharia hidráulica do protótipo para a mecânica da turbina.	Capim Branco	86.927,72
05/028338	164344 (doc. 5D)	YHR-10182 (doc. 5D)	Ensaio de modelo ou protótipo de turbinas hidráulicas ("runners")	Guti II	394.445,10
05/062815	173823 (doc. 5E)	DR20525192 (doc. 5E)	Análise de escoamento de fluídos em computador, com base em banco de dados do desenvolvimento hidráulico de máquinas semelhantes no passado fluidodinâmica computacional (FDC)	Irapé	22.532,21

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

Segundo a Impugnante, os contratos de câmbio n.ºs 04/017964, 04/063974, 04/044588, 05/028338 e 05/062815 correspondem a pagamentos por serviços de ensaio de modelo hidráulico de turbinas e simulações, em computador, do escoamento de fluídos de turbinas Kaplan e Francis, executados na fase de "Desenvolvimento Hidráulico" (fase 1) dos projetos, cujos resultados se prestam para a execução do "Projeto Hidráulico" (fase 2), consistente em especificação da engenharia hidráulica do protótipo necessária para a engenharia mecânica da turbina.

O serviço foi prestado pela controladora da fiscalizada sediada no exterior, sendo inerente a esse tipo de estudo a produção de relatório em que são descritas as circunstâncias, condições e elementos que influenciaram os resultados obtidos no ensaio do modelo hidráulico realizado. Portanto, tratou-se de serviços destinados a produzir estudo acerca do funcionamento de turbinas, em escala menor, com a finalidade de orientar a fiscalizada em seu projeto de construção futura em escala real, configurando a prestação de serviços de assistência técnica e científica (SAT).

Não há como negar que a materialização do serviço, mediante produção de um relatório do ensaio realizado, contendo os resultados obtidos, configura transferência de tecnologia e impõe a averbação do contrato no INPI.

Assim, a caracterização jurídica da transferência de tecnologia prescinde que a fiscalizada possua banco de dados com experiências acumuladas ou de laboratório equipado para realizar tais ensaios e simulações, pois não se confunde capacidade de absorção ou de execução de tecnologia com a sua transferência.

No mesmo sentido, eventual proibição contratual de a fiscalizada prestar serviços de ensaio de modelo hidráulico ou de transposição de ensaio de modelo hidráulico de quaisquer turbinas, conforme sugere a norma interna do Grupo Voith denominada "Diretriz 410" (doe. 07), também não tem o condão de descaracterizar a transferência de tecnologia, nos termos da legislação tributária e do entendimento do tema expressado pelo INPI.

Por tais razões, portanto, o contrato de prestação de serviços **deveria ter sido averbado no INPI, bem como registrado no Bacen**, restando descumpridas as condições legais de dedutibilidade regulamentadas pelos artigos 354, I, II, §§ 2º e 3º e 355, § 3º do RIR/1999, impondo-se a manutenção da glosa das deduções do lucro real dos valores correspondentes aos contratos de câmbio nºs 04/017964 (R\$ 989.433,12), 04/063974 (R\$ 1.030.646,99), 04/044588 (R\$ 86.927,72), 05/028338 (R\$ 394.445,10) e 05/062815 (R\$ 22.532,21).

A Impugnante também alega que seria impossível ocorrer transferência de tecnologia para o seguinte serviço:

<i>Contrato de Câmbio n"</i>	<i>Pedido de Compra n"</i>	<i>Fatura Internacional n"</i>	<i>Descrição dos Serviços</i>	<i>Projeto</i>	<i>Custo (R\$)</i>
04/054247	161598	DR20425140	<i>Relatório de transposição de ensaio de modelo ou protótipo de turbinas hidráulicas e especificações da engenharia hidráulica do protótipo para a mecânica da turbina.</i>	<i>Salto Pilão</i>	176.339,94

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

A Impugnante aduz que são: serviços consistentes no aproveitamento dos resultados de ensaios de modelos hidráulicos de turbinas construídas para outros projetos e que foram transpostos para o modelo hidráulico de turbinas do projeto em andamento de Salto Pilão e que, consistindo numa espécie de fusão das fases 1 e 2 do projeto de construção de turbina hidráulica, faltariam as condições necessárias para a absorção de tecnologia.

O serviço tomado, tal como os anteriores imediatamente analisados, equivale ao de assistência técnica ("SAT") e, pelas mesmas razões, que não serão novamente reproduzidas, evitando-se desnecessária repetição, envolve transferência de tecnologia.

Por tais razões, portanto, ausentes a averbação do correspondente contrato de prestação de serviço no INPI e, cumulativamente, o registro no Bacen, não é possível aceitar a dedução do valor correspondente à remessa objeto do contrato de câmbio nº 04/054247 (R\$ 176.339,94), haja vista restarem infringidas as determinações legais regulamentadas pelos artigos 354, I, II, §§ 2º e 3º e 355, § 3º do RIR/1999.

O contrato de câmbio nº 04/033127 corresponde à remessa correspondente aos serviços de supervisão de desmontagem, montagem e de reforma de máquinas de isolamento do enrolamento do estator de hidrogeradores:

<i>Contrato de Câmbio nº</i>	<i>Pedido de Compra nº</i>	<i>Fatura Internacional nº</i>	<i>Descrição dos Serviços</i>	<i>Custo (R\$)</i>
04/033127	150096	200410007B	Supervisão de desmontagem, montagem e reforma de máquinas de isolar.	107.532,19

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

Trata-se de serviço de assistência técnica realizada no Brasil por técnico enviado pela empresa suíça Micamation que, de acordo com as informações prestadas pela contribuinte, participou da supervisão de montagem, remontagem e reforma de máquina de isolar enrolamentos de estator de hidrogeradores.

Embora não tenha sido encaminhado o respectivo instrumento contratual, a descrição do serviço permite concluir se tratar de serviço de assistência técnica tomado pela contribuinte e, a teor do que dispõe os incisos I e II do art. 354 e § 3º do art. 355 do RIR/1999, o pagamento correspondente ao serviço efetivamente prestado à Impugnante, através do envio ao país de técnico estrangeiro, somente seria dedutível, desde que o respectivo contrato estivesse registrado junto ao INPI e ao Bacen.

É de se observar que esses requisitos de dedutibilidade de despesas relativas a assistência técnica prestada por pessoa residente no exterior devem ser observados, independentemente de as partes serem empresas relacionadas.

As Leis nºs. 4.131/1962 e 4.506/1964 vedavam a dedução da base de cálculo do imposto de renda, como despesa operacional, dos valores remetidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quando a sociedade pagadora com sede no Brasil fosse, direta ou indiretamente, controlada pela beneficiária desses pagamentos.

Quanto às demais pessoas jurídicas, a dedução dessas remessas ao exterior era permitida desde que observados determinados requisitos, dentre eles, que houvesse contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito, e, posteriormente, ficou também condicionada à averbação dos contratos no INPI. Com o advento da Lei nº 8.383/1991, as importâncias pagas pela sociedade sediada no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que detivesse o controle de seu capital votante passaram a ser dedutíveis, desde que decorrentes de contratos celebrados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, depois de 31 de dezembro de 1991, além de observados os demais limites estabelecidos pela legislação em vigor.

Portanto o registro no Bacen e a averbação no INPI foram primeiramente exigidos das pessoas jurídicas em geral, como requisitos de dedutibilidade de despesas relativas a pagamentos efetuadas a beneficiários no exterior, relativos a despesas de assistência técnica, sendo mais tarde estendidos às pessoas jurídicas controladas pelos beneficiários estrangeiros.

Por tais razões, ainda que não haja vinculação societária entre a autuada e a Micamation, a legislação tributária prevê a observação desses dois requisitos de

dedutibilidade e, portanto, também entendendo procedente a glosa da despesa correspondente ao contrato de câmbio nº 04/033127 (R\$ 107.532,19).

A Impugnante afirma que não ocorreu transferência de tecnologia com o serviço vinculado ao contrato de câmbio nº 04/010872:

Contrato de Câmbio nº	Pedido de Compra nº	Fatura Internacional nº	Descrição do Serviço	Projeto	Custo (R\$)
04/010872	153210	DR20425052 (de 27/02/04)	Avaliação das trincas nas chapas da cruzeta na obra	Itaipu	63.938,14

Salienta que, contratou os serviços de sua controladora alemã, que enviou um técnico que avaliou trincas existentes em duas turbinas da usina de Itaipu, tendo proposto soluções, sem ensinar como teria chegado àquelas conclusões.

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

Trata-se de prestação de serviço eminentemente técnico de engenharia. Conforme consignado no TVF (fis. 1581), a contribuinte informou que, por força do serviço prestado, foram produzidos relatórios pela controladora alemã, circunstância que configura transferência de tecnologia e sujeita o respectivo contrato ao controle do INPI, mediante averbação, conforme previsto no inciso II do art. 354 e §3º do art. 355, ambos do RIR/1999.

O serviço de assistência técnica foi prestado por sociedade sediada no exterior, circunstância que também exigiria o devido registro do contrato no Bacen para que o valor correspondente a sua remuneração fosse considerado dedutível pela tomadora de serviços brasileira, nos termos preceituados pelo art. 354,1 do RIR/1999.

Com base em tais razões, face à ausência dessas duas condições de dedutibilidade de gastos com serviço de assistência técnica prestado por entidade estrangeira, entendo que deve ser mantido o lançamento sobre o valor de R\$ 63.938,14, correspondente ao contrato de câmbio nº 04/010872, reconhecido indevidamente como custo do período.

A recorrente também impugna as glosas correspondentes aos seguintes gastos:

Contrato de Câmbio	Beneficiário	Pedido de Compra nº	Fatura Int'l nº ou data	Data da remessa	Descrição do Serviço	Custo (R\$)
041001946	GWTdaUniv. Dresden	150524 (doc. WA)	03-02037 (doc. WA)	16/01/04	Pesquisa para aperfeiçoamento dos cálculos do Software DI 1204, o qual dimensiona os hidrogeradores fabricados pela Impugnante.	81.977,32
041043952	GWTdaUniv. Dresden	159038 (doc. 10B)	04-01604 (doc. WB)	17/09/04		170.133,98
041049232	GWTdaUniv. Dresden	160808 (doc. WC)	04-01755 (doc. WC)	14/10/04		170.752,58
04/023181	Univ. Dresden	155856 (doc. WD)	051833 (doc. WD)	02/06/04		79.139,57
05/011923	Univ. Dresden	165401 (doc. WE)	053627 (doc. WE)	01/03/05		270.508,58
05/037725	Univ. Dresden	169654 (doc. 10F)	057847 (doc. 10F)	30/06/05		48.039,00

05/037727	Univ. Dresden	169341 (doc.10G)	057468 (doc. WG)	30/06/05	190.235,83
05/052042	Univ. Dresden	172035 (doc.WH)	059566 (doc. WH)	31/08/05	49.257,63
05/061570	Univ. Dresden	173415 (doc. 101)	059687 (doc. 101)	11/10/05	112.818,33
05/062813	Univ. Dresden	173825 (doc. 101)	059770 (doc. 101)	17/10/05	67.811,39
04/004477	Rudolf von Musi/	151545 (doc. 10K)	06/01/04 (doc. 10K)	04/02/04	24.675,94
04/049262	Rudolf von Musi/	160806 (doc. 10L)	17/08/04 (doc. 10L)	14/10/04	26.379,09
05/055965	Rudolf von Musi/	172968 (doc.10M)	25/08/05 (doc. 10M)	19/09/05	23.523,67
04/004765	Klaus Reppe	151547 (doc.JON)	14/12/03 (doc.WN)	06/02/04	29.684,80
05/045813	Achim Piesche	171056 (doc.WO)	08/06/05 (doc. 10O)	05/08/05	71.255,97

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

A Impugnante alega que esses gastos referem-se a serviços executados pela Universidade Técnica de Dresden e seus colaboradores na Alemanha, correspondentes em realização de pesquisa científica, sendo que tais pagamentos não se submeteriam aos requisitos de dedutibilidade dos artigos 354 e 355 do Decreto nº 3000/1999, mas aos ditames do art. 349 desse Regulamento:

Art. 349. Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda (Lei nº 4.506, de 1964, art. 53).

§ 1º Serão igualmente dedutíveis as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionários de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 1º).

§ 2º Não serão incluídas como despesas operacionais as inversões de capital em terrenos, instalações fixas ou equipamentos adquiridos para as pesquisas referidas neste artigo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 2º).

§ 3º Nos casos previstos no parágrafo anterior, poderá ser deduzida como despesa a depreciação ou o valor residual de equipamentos ou instalações industriais no período de apuração em que a pesquisa for abandonada por insucesso, computado como receita o valor do salvado dos referidos bens (Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 3º).

Às fls. 2079/2109, foi acostada a tradução juramentada de documento no idioma alemão identificado como "Contrato de Prestação de Serviço e de Pesquisa e Desenvolvimento", do qual fazem parte catorze anexos, constando a Impugnante como parte "Contratante" e a Universidade Técnica de Dresden (TUD), a "Contratada".

Nota-se que a contribuinte, em fase de fiscalização, apresentou documento semelhante ao contrato traduzido (fls. 635/644), notando-se que aquele qualificou as

partes como "Cliente" (Impugnante) e "Fornecedor" (TUD), além de se encontrar incompleto, apenas constando o Anexo 1.

O § 1º do documento traduzido trata do objeto do contrato, identificado como "prosseguimento aos temas de P&D decorrentes do período de cooperação anterior, para o aprofundamento do cálculo do circuito de refrigeração, do aquecimento de componentes, dos parâmetros das máquinas, dos efeitos parasitas e prejudiciais às máquinas, como o aquecimento das extremidades dos pacotes de chapas do estator, ou das correntes no enrolamento amortecedor devido às cargas desequilibradas, e estendido para o cálculo numérico aplicado ao circuito magnético de máquinas de pólos salientes".

Os catorze anexos que acompanham o contrato trazem os seguinte títulos:

- Anexo 1 - Trabalhos de Pesquisa e Desenvolvimento Acertados e sua Remuneração
- Anexo 2 - Verificação do programa de cálculo das perdas de correntes parasitas
- Anexo 3 - Determinação das perdas nas placas de pressão
- Anexo 4 - Perdas nos dentes do estator de hidrogeradores
- Anexo 5 - Estudo básico sobre as perdas nos dentes dos estatores de hidrogeradores
- Anexo 6 - Cálculo das perdas de curtos circuitos em hidrogeradores
- Anexo 7 - Cálculo das ondas de forças radiais com base no programa DI 3551 (Cálculo do Ruído de Origem Magnética em Máquinas Síncronas)
- Anexo 8 - Unificação dos Resultados de Cálculo de Perdas no DI 1204 (Projeto Elétrico de Máquinas Síncronas de Poios Salientes)
- Anexo 9 - Cálculo das forças nas cabeças das barras do enrolamento estatístico de hidrogeradores para a carga nominal, curto circuito e sincronização fora de fase
- Anexo 10 - Cálculo do circuito magnético de hidrogeradores, com um método numérico de cálculo de tempo, para correntes no estator e no rotor especificadas .
- Anexo 11 - Estudo de viabilidade para o circuito numérico de reatâncias saturadas de gerador, em casos de curtos-circuitos bruscos
- Anexo 12 - Modificação do programa para o cálculo do desgaste da proteção anti-corona (EGS) nas cabeças do enrolamento estatístico para dimensionamento do EGS
- Anexo 13 - Pesquisas das vazões de ar não uniformes nos estatores no modelo SHAHID 1:8 / transmissão de calor nas cabeças das barras do enrolamento
- Anexo 14 - Cálculo numérico da perda de pressão na entrada do pacote de chapas do estator de hidrogeradores

A Impugnante, apoiada pelo relatório técnico de fis. 2111/2116, afirma que o serviço executado objetivou aperfeiçoar processos e cálculos do programa de computador da contribuinte "DI 1204" utilizado para dimensionamento de hidrogeradores fabricados por ela.

Cada um dos anexos traz a descrição da tarefa a ser executada, a metodologia e as etapas de desenvolvimento e a leitura dos itens dos anexos indica que o serviço prestado pela TUD consistiu na execução de estudos e pesquisas na área de desenvolvimento de hidrogeradores, sendo que são feitas vinculações dessas atividades ao referido programa de computador em diversos trechos dos referidos anexos, como por exemplo, no Anexo 10, de fis. 2100:

A) Descrição da tarefa: -

O módulo numérico para o cálculo do circuito magnético deve substituir o método convencional que vinha sendo utilizado até esta data. Ele deverá possibilitar um cálculo sem as hipóteses que se faziam no passado sobre os trajetos do campo no circuito magnético dos geradores dos apoios salientes, para que se possam obter, mesmo em casos de aumento de carga, resultados isentos de juízos de valor, não contaminados por eventuais pressupostos obsoletos. O modelo de cálculo numérico, analogamente ao modelo anterior, deverá ser implementado no programa usual DI 1204 e utilizar, o quanto possível, as mesmas interfaces.

Percebe-se, também, que foi entregue à contribuinte um módulo de programa para ser implementado no Programa DI 1204, além de ter sido apresentado o método de cálculo desenvolvido, os resultados e produzidos relatórios, como se depreende da leitura da "Etapa de Desenvolvimento" do Anexo 09 (fis. 2100):

São esperadas pela Contratante as seguintes Etapas de Desenvolvimento, de acordo com a Metodologia, Anexo 9, Item B:

1. Reunião de coordenação sobre as metas do cálculo das perdas devidas a curto-circuitos em hidrogeradores.

Será realizada no outono de 2003.

2. Apresentação do método de cálculo desenvolvido e dos resultados.

Relatório final

Entrega do módulo de programa para ser implementado no Programa DI 1204.

Prazo: Primavera de 2004 (a combinar com a Contratante)

Assim, é de se aceitar que o contrato de prestação de serviços com a TDU consistiu na atualização do programa de computador utilizado pela contribuinte em projetos de fabricação de hidrogeradores, cuja implementação se deu com o subsídio de experimentos e estudos prévios que foram acompanhados e adquiridos pela Impugnante, respectivamente, mediante presença em reuniões e recebimento de relatórios.

Entretanto, ao contrário do que entende a Impugnante, a situação fática em análise se amolda, por especialidade, aos contornos delineados pelo art. 354 do RIR/1999 e não, aos do art. 349 do Regulamento.

O serviço de alteração do programa de computador objetivou melhorar o processo de fabricação de hidrogeradores, atividade empresarial desenvolvida pela autuada.

Os gastos incorridos na pesquisa desenvolvida tiveram a finalidade de promover o aperfeiçoamento do programa de computador utilizado para projetar os hidrogeradores e poderiam ser considerados despesas operacionais e dedutíveis por força do art. 349 do RIR/1999, se não fosse o fato dessa pesquisa ter sido realizada e paga a pessoa jurídica e física domiciliadas no exterior, tais como a TUD e os profissionais subcontratados por ela.

Nesta situação, a hipótese normativa desloca-se para o art. 354 do RIR/1999, que condiciona a dedução de tal gasto ao cumprimento de regras específicas, dentre as quais, contrato averbado no INPI e registrado no Bacen.

O contrato firmado com a TUD possibilitou que a Impugnante tivesse acesso a pesquisas e estudos que, materialmente, resultaram em alterações de seu programa de computador, mas, em última análise, foram realizados para aperfeiçoar sua atividade de fabricação de hidrogeradores, situação que, na concepção do INPI, é considerada prestação de serviço de assistência técnica e científica, correspondente à realização de pesquisas, estudos e projetos destinados ao aperfeiçoamento das atividades desenvolvidas pela contribuinte.

Conforme se observou, o INPI considera ocorrida a transferência de tecnologia, dentre outras hipóteses, quando o prestador de serviços entrega ao tomador relatórios das atividades executadas. Por sua vez, o documento traduzido estipulou cláusulas que permitiram à fiscalizada o acompanhamento de todas as etapas dos estudos e experimentos realizados pela TUD, bem como garantiu à contribuinte a propriedade dos relatórios e dos resultados da pesquisa realizada, circunstâncias que deixam evidente a ocorrência de transferência de tecnologia.

O serviço realizado pela TDU e seus subcontratados também não se enquadra ao item 10 da lista de contratos dispensados de averbação no INPI consistente em "Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização de programa de computador fsq/tware/".

Esse rol de atividades contempla os chamados "serviços técnicos complementares", que são aqueles serviços prestados por empresas de desenvolvimento de programas de computador ou por aqueles que detêm sua titularidade de comercialização, e que têm por finalidade assegurar o adequado funcionamento desses produtos a seus usuários, conforme assentado no artigo 8º da Lei nº 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador:

Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.

Esta situação resta bem evidenciada com os chamados "softwares de prateleira", feitos em grande escala, de maneira padronizada e que são adquiridos pelos consumidores mediante contrato de licença de uso. Os serviços técnicos complementares oferecidos pelos fabricantes ou os titulares dos direitos de

comercialização desses programas de computador consistem, em geral, em atendimento telefônico ou por correio eletrônico, em que são respondidas dúvidas ou solucionados problemas relacionados à instalação ou operação desses programas.

Entretanto, os serviços prestados por tais empresas não envolvem transferência de tecnologia, pois no caso dos programas de computador, para que essa situação se verifique é essencial que o seu fabricante forneça a descrição detalhada das rotinas e instruções que compõem a linguagem de programação utilizada, ou seja, revele e explique a seus usuários o código-fonte do software, o que não ocorre nos chamados "serviços técnicos complementares", destinados apenas a garantir a seus usuários um suporte técnico necessário para que possam operar regularmente o programa de computador adquirido.

Os fabricantes de software de prateleira podem oferecê-lo eventualmente com algumas funções diferenciadas, atendendo a necessidades específicas de seus usuários, procedimento denominado de "customização", hipótese em que o fabricante entrega o programa pronto, com as novas funções pedidas pelo usuário em operação, mas sem lhe revelar o código-fonte ou de que maneira alterou as rotinas ou linhas de programação.

A situação da contribuinte não se enquadra na hipótese de "customização" a que se refere a listagem do INPI. A TUD não é uma empresa de desenvolvimento de software e este, por sua vez, segundo informou a própria contribuinte e o engenheiro que elaborou o laudo técnico de fis. 2130/2156, foi concebido pela própria Voith.

O serviço contratado pela Impugnante junto à TUD consistiu no aperfeiçoamento dos cálculos do programa DI 1204. Entretanto, para que fossem feitas as alterações no programa, foi imperativo a realização de experimentos e estudos técnicos aplicados de engenharia. Por sua vez, o contrato traduzido deixa claro que a cliente Voith também adquiriu o serviço de pesquisa, tendo garantido contratualmente o acompanhamento de todas as etapas de seu desenvolvimento, o acesso à metodologia utilizada e, ao final, a aquisição da propriedade de seus resultados.

Assim, a fiscalizada não somente adquiriu um serviço de aperfeiçoamento dos cálculos empregados em seu programa de computador, mas também garantiu a aquisição do conhecimento técnico que permitiu sua execução, o que não se confunde com uma "customização" de um software de prateleira, situação em que o cliente desse serviço recebe tão-somente o programa com as alterações desejadas, mas não sabe de que maneira elas foram executadas.

No caso em debate, a contribuinte teve acesso irrestrito a todo o processo de pesquisa em engenharia que permitiu a reformulação dos cálculos utilizados em seu programa de computador, materializado em relatórios e documentos produzidos pela TUD, circunstância que, de acordo com a legislação do INPI, caracteriza transferência de tecnologia.

Por fim, mesmo que essa pesquisa fosse considerada um "serviço técnico complementar", cujo contrato estaria dispensado de averbação no INPI, o registro no Bacen ainda seria obrigatório, por força da já referenciada Carta-Circular nº 2795, de 15/04/1998.

Com base em tais razões, entendo que o pagamento desse serviço somente poderia ter sido deduzido como despesa operacional se estivessem satisfeitos os requisitos consignados no art. 354 e 355 do RIR/1999, dentre os quais, a averbação do contrato no INPI e

o registro da operação no Bacen, não atendidas no caso, devendo ser mantida a glosa de R\$1.416.193,68.

A recorrente alega que por força do disposto no artigo 14 do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre o Brasil e a Alemanha, **os rendimentos pagos aos engenheiros subcontratados pela TUD seriam tributados exclusivamente** no país de residência desses profissionais liberais, qual seja, **na Alemanha**, e que, desta forma, seria vedado ao Brasil tributar esses mesmos rendimentos, mediante a glosa da dedução do Lucro Real dos valores pagos a esses profissionais.

O Decreto nº 76.988/1976 aprovou o mencionado acordo que vigorou até 31.12.2005 e que, em seu art. 14, trouxe as seguintes disposições:

ARTIGO 14 Profissões Independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo só são tributáveis nesse Estado, a não ser que o pagamento desses serviços e atividades caiba a um estabelecimento permanente situado no outro Estado Contratante ou a uma sociedade residente desse outro Estado. Nesse caso, esses rendimentos são tributáveis nesse outro Estado.

2. A expressão "profissão liberal" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo e pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

A norma acordada entre os dois entes estatais definiu a quem caberia a tributação de rendimentos recebidos por profissionais liberais, sendo certo que suas disposições também eram aplicáveis quando as respectivas atividades eram exercidas por sociedade mercantil ou civil, por força de adendo ao Acordo.

A glosa efetuada pela autoridade autuante não ofende o acordo celebrado entre as duas nações, uma vez que a medida fiscal objetiva recompor a base de cálculo do imposto incidente sobre a renda da pessoa jurídica que foi diminuída pela dedução da remuneração paga a tais profissionais, sem o cumprimento dos requisitos legalmente previstos para a dedução de tal despesa.

Portanto, se o auto de infração, nesta matéria, não objetiva exigir o imposto de renda devido pelos profissionais liberais, em decorrência da remuneração por seus serviços prestados, não há que se falar em ofensa ao disposto no art. 14 do referido acordo, uma vez que não se está em discussão a titularidade da capacidade tributária ativa dessa exação.

Por tais razões, entendo que deve ser mantida a glosa relativa às remessas efetuadas mediante os contratos de câmbio n.ºs. 04/004477, 04/049262, 05/055965, 04/004765

e 05/045813, que atingiram um montante de R\$ 175.419,47, conforme indicam os documentos 10K, 10L, 10M, 10Ne 100.

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

Não procede, pelas mesmas razões, a alegação de que as glosas das despesas relativas aos demais serviços de assistência técnica também configurariam uma violação do acordo internacional celebrado entre os dois países.

A recorrente ressalta que, a remuneração dos serviços de assistência técnica seriam classificáveis, para fins de aplicação do acordo, como *royalties*, pois não passariam de "informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial", qualificação que restringiria ao Estado da Fonte, no caso o Brasil, o exercício de uma competência tributária de até 15% sobre tais valores, nos termos do art. 12:

Art. 12 - Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 25% do montante bruto dos royalties, provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;

b) 15% em todos os demais casos.

3. 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, segredos, 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 mencionado dispositivo estabelece regras e limites na tributação incidente sobre *royalties* provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante.

Todavia, conforme já explicado, o presente lançamento visa recompor a base de cálculo do imposto incidente sobre a renda da recorrente, que é a contribuinte da relação jurídica obrigacional em discussão. Não se trata de exação incidente sobre os pagamentos relativos à assistência técnica prestada, cujos sujeitos passivos seriam os prestadores de serviços residentes no exterior e cuja legitimidade ativa para exigí-la

poderia, eventualmente, ensejar dúvida a ser sanada pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Alemanha.

Por tais razões, entendo que são improcedentes as alegações de que o lançamento violou o acordo promulgado pelo Decreto nº 76.988/1976, eis que ele sequer é aplicável ao caso em debate.

Glosa de prejuízos compensados indevidamente

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL originalmente apurados pela recorrente para o ano-calendário 2003 foram reduzidos em função de ação fiscal desenvolvida anteriormente pela fiscalização, formalizada pelo Auto de Infração constante do Proc. nº 16561.000190/2008-13, também em pauta nesta sessão de julgamento, que provocou, por conseguinte, a redução das compensações dos resultados fiscais subsequentes efetuadas pela recorrente, com base naqueles saldos.

Sobre essas alegações da recorrente, o Acórdão recorrido registra as seguintes razões de decidir:

Portanto, deve ser mantida a glosa efetuada pelo autuante referente à compensação de prejuízo fiscal de R\$11.043.959,97 para o ano-calendário 2005.

Todavia, o mesmo não sucede em relação à autuação relativa à glosa da compensação da base de cálculo negativa da CSLL.

O autuante havia reduzido o saldo original da base de cálculo negativa da contribuição, relativa ao ano-calendário 2003, de R\$16.105.110,51, para R\$6.676.446,39, por força da ação fiscal formalizada no mencionado processo autuado sob nº 16561.000190/200813. Entretanto, no respectivo acórdão, proferido por esta turma julgadora, a impugnação foi considerada parcialmente procedente, tendo sido reconhecido um saldo de base de cálculo negativa de CSLL de R\$14.734.737,76.

No ano-calendário seguinte, de 2004, do saldo da base negativa da CSLL de 2003, a contribuinte utilizou R\$ 5.005.256,45 para compensar o resultado positivo apurado no valor original de R\$16.684.188,39.

As infrações apuradas pelo autuante, para o ano-calendário 2004, perfizeram um montante de R\$5.902.473,05, do qual foram mantidos R\$607.413,01, conforme consignado neste voto, sendo que a nova base de cálculo da CSLL do período passou a ser de R\$17.291.601,40, admitindo-se sua compensação com resultados negativos de períodos anteriores de até R\$5.187.480,42, por força do limite estabelecido pelo art. 16 da Lei nº 9.065/1995.

A contribuinte, por ocasião da apuração originária da CSLL do ano-calendário 2004, já havia se aproveitado de parte do saldo da base negativa oriunda de 2003, compensando o valor de R\$5.005.256,45.

Assim, assistindo à contribuinte o direito de compensar ainda R\$182.223,97 do saldo da base negativa da CSLL acumulada com as infrações de R\$607.413,01, relativas a 2004, fica mantido o valor tributável apontado neste lançamento para esse período de R\$425.189,04 (R\$17.291.601,40 - R\$5.187.480,42 - R\$11.678.931,94), bem como fica reconhecido um saldo de base negativa após o ajuste de R\$9.547.257,34.

O autuante havia glosado integralmente a compensação efetuada pela contribuinte de sua base de cálculo da CSLL de 2005 com o saldo da base negativa acumulada de R\$11.099.853,00, porque entendera que ela já se esgotara em 2004, por ocasião das infrações apuradas.

Todavia, tendo em vista que as infrações foram mantidas em parte, verifica-se que o **saldo de base negativa** da contribuição originário de 2003, **após a compensação com o resultado ajustado do ano-calendário 2004, é de R\$9.547.257,34.**

As infrações mantidas para o período de 2005 perfazem um montante de R\$591.178,70, e a base de cálculo da contribuição deve ser reajustada para R\$55.710.045,02.

De acordo com a Lei nº 9.065/1995, a contribuinte poderia compensar o lucro líquido ajustado do período com o saldo de base negativa de períodos anteriores em até R\$16.713.013,51.

Todavia, em razão das infrações constatadas e parcialmente mantidas, o saldo disponível de base negativa da CSLL disponível para compensação do resultado ajustado de 2005 passa a ser de R\$9.547.257,34, e como a contribuinte havia compensado um montante de R\$11.099.853,00 na apuração original da CSLL desse período, verifica-se uma redução indevida do resultado tributável de R\$1.552.595,66.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário mantendo o crédito tributário na forma concluída no acórdão recorrido, conforme demonstrativos a seguir reproduzidos:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário	Lant pado		Exonerado		Mantido*	
	IRPJ	Multa	IRPJ	Multa	IRPJ	Multa
2004	1.120.930,44	840.697,82	0,00	0,00	1.120.930,44	840.697,82
2005	3.362.456,85	2.521.842,63	0,00	0,00	3.362.456,85	2.521.842,63
Totais	4.483.387,29	3.362.540,45	0,00	0,00	4.483.387,29	3.362.540,45

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Ano-calendário	2004	2005
Valor da infração mantida	607.413,01	591.178,70
(-) BC compensada de período anterior	182.223,97	0,00
(+) Glosa de base negativa compensada	0,00	1.552.595,66
(=) Valor Tributável	425.189,04	2.143.774,36
CSLL APURADA	38.267,01	192.939,69

Ano-calendário	Lançada		Exonerada		Mantida*	
	CSLL	Multa	CSLL	Multa	CSLL	Multa
2004	380.815,47	285.611,60	342.548,46	256.911,34	38.267,01	28.700,26
2005	1.215.514,84	911.636,13	1.022.575,15	766.931,36	192.939,69	144.704,77
Totais	1.596.330,31	1.197.247,73	1.365.123,60	1.023.842,70	231.206,71	173.405,03

* Deverão ser observados, em fase de cobrança, os pagamentos efetuados mediante os Darf's de fis. 1734/1735, de acordo com os demonstrativos de fis. 1661/1662.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício, deveu-se às exonerações relativas ao cancelamento da autuação quanto à CSLL, exceto em relação à parcela correspondente às despesas glosadas das quais a Impugnante admite que a documentação não é suficiente para demonstrar sua tese defensiva, a saber: a contribuição incidente sobre o resultado reajustado em R\$ 493.872,41 (item 3.1.1.13 do TVF) e R\$ 113.540,60 (item 3.2 do TVF) para o ano-calendário 2004; e, a contribuição incidente sobre a base de cálculo reajustada em R\$ 591.178,70 (itens 3.1.2.12 e 3.2.2), correspondentes ao ano-calendário 2005.

Em virtude da exoneração de crédito tributário em montante inferior a R\$2.500.000,00 (Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017), cumpre **não conhecer o Recurso de Ofício**, em atenção às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

Pelo exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil