



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000033/2009-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.196 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de julho de 2022
Recorrente VOITH HYDRO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA DE DESPESAS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU TECNOLÓGICA EM FAVOR DE BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR. FALTA DE INTERESSE RECURSAL QUANTO À EXISTÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. FUNDAMENTO INATACADO ACERCA DA EXIGÊNCIA DE REGISTRO DOS CONTRATOS NO BACEN. Não se conhece de recurso especial se a interessada não demonstra divergência acerca do fundamento, no acórdão recorrido, de exigência de registro dos contratos no Banco Central do Brasil, ainda que o serviço não envolva transferência de tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Alexandre Evaristo Pinto e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.196 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16643.000033/2009-71

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 3.120/3.168) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1302-002.790** (fls. 3.049/3.093), por meio do qual a Turma Julgadora negou provimento ao recurso voluntário e não conheceu do recurso de ofício com a seguinte ementa:

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.

É 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 n.º 9.532/97.

De acordo com o TVF (fls. 1.575/1.656):

(...)

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 do RIR/99, que assim dispõe:

Assistência Técnica, Científica ou Administrativa

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 satis fizerem aos seguintes requisitos (Lei n 2 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, § 32).

§ 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 as 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).

O exame do dispositivo acima revela que a legislação impõe três requisitos para que as importâncias pagas por pessoa jurídica residente no Brasil a beneficiário no exterior por serviços que lhe foram prestados a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante sejam dedutíveis para fim de apuração do lucro real, quais sejam: a) que os correspondentes contratos sejam registrados no Banco Central do Brasil; b) que correspondam a serviços efetivamente prestados através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao Brasil, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa; c) que o montante anual não exceda ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda.

Ademais, por guardar relação com as situações ora examinadas, e imperioso ainda destacar o que preceitua o art. 354, § 2º, II, do RIR/99, combinado com o § 3º do mesmo dispositivo, isto é, que são indedutíveis, para fim de apuração do lucro real, os montantes pagos a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante por controlada sediada no Brasil à controladora estrangeira, a não ser que os pertinentes contratos sejam averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil.

No caso em exame também há que se atentar ao que dispõe o art. 355 do RIR/99, o qual estabelece outras condições para a dedutibilidade dos montantes ora examinados:

Limite e Condições de Dedutibilidade

Att. 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. 6 2).*

§ 1º 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 nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1 2).

§ 2º - 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 nº 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.

Além do art. 355, § 2º, do RIR/99, especial atenção merece o art. 355, § 3º, do mesmo decreto, o qual condiciona a dedutibilidade dos valores pagos a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) à averbação do correspondente ato ou contrato no INPI.

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, mostra-se relevante também apresentar a legislação que rege a matéria.

(...)

Para a devida delimitação das operações aqui examinadas, torna-se indispensável uma incursão pela legislação correlata ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e atinente aos contratos por este averbáveis. Para tanto, socorre-se sobremaneira de seu sítio na *Internet* (<http://www.inpi.gov.br>), o qual reúne as principais informações sobre a matéria em questão.

(...)

Como já bem elucida o sítio do INPI ([<http://www.inpi.gov.br/menuesquerdolcontratolpasta_oqueefeitos.html>](http://www.inpi.gov.br/menuesquerdolcontratolpasta_oqueefeitos.html)), são os seguintes os efeitos da averbação/registro de tais contratos:

1. Produzir efeito em relação a terceiros.

A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação na Revista de Propriedade Industrial (Artigos 61, 62, 68, 121, 139, 140 e 211 da Lei Nº 9.279/96);

2. Legitimar, conforme a Lei n.º 4.131/62, os pagamentos para o exterior decorrentes da contratação.

Nota: Por delegação do Banco Central do Brasil — BACEN (Circular BACEN Nº 2.816/98), a aprovação do registro de operações de transferência de tecnologia e ou franquia se dará após manifestação do INPI.

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

O esclarecimento anteriormente transcrito auxilia a compreender o alcance do que vem a ser "transferência de tecnologia". Esta não se adstringe à aquisição de "know-how", mas também compreende a contratação de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, bem como de projetos ou de serviços técnicos especializados, todos vinculados a aquisição de conhecimentos tecnológicos. Tal esclarecimento está em conformidade com a acepção da expressão "aquisição de conhecimentos tecnológicos", prevista no item 2 do Ato Normativo INPI nº 135, de 15/04/1997.

No mesmo sentido dispunha a Instrução Normativa SRF nº 05, de 08/01/1974, que se reportava à então vigente Lei nº 5.772, de 21/12/1971 (hoje revogada pela Lei nº 9.279/1996), conforme se deduz do excerto a seguir transcrito:

(...)

Ainda em relação aos denominados contratos de tecnologia (os quais são passíveis de averbação/registro pelo INPI), mostra-se conveniente trazer à baila alguns esclarecimentos que dizem respeito a duas de suas espécies, quais sejam, os chamados "Contratos de Fornecimento de Tecnologia" e os "Contratos de Prestação de Assistência Técnica ou Científica (SAT)". Para tanto, vem a propósito transcrever "*in verbis*" as informações a eles pertinentes constantes no sítio do INPI

(...)

Em relação aos contratos de assistência técnica e científica é oportuno chamar a atenção para uma importante observação. O próprio INPI destaca que nas situações em que os serviços forem prestados no exterior e acompanhados por técnicos brasileiros ou ainda quando gerarem qualquer documento/relatório, os correspondentes contratos são passíveis de registro. É inegável que nessas situações, a despeito de o serviço ter sido prestado no exterior, a presença de um técnico nacional ou ainda a elaboração de um relatório, encaminhado ao contratante nacional possibilitam que o conhecimento técnico-científico seja, de alguma forma, transferido ao país, configurando uma clara situação de aquisição conhecimento tecnológico.

Contudo, o próprio INPI exemplifica alguns serviços técnicos cujos correspondentes contratos não são registráveis. A despeito de o rol apresentado em seu sítio (<[http:1 / www.inpigo.gov.br/ menu-esquerdo/ contrato/ pasta oquee/ serv.dhpensados html](http://www.inpigo.gov.br/menu-esquerdo/contrato/pastaoque/serv.dhpensados.html)>) não ser exaustivo, ele se mostra importante para a devida compreensão "a contrario sensu" daqueles que são passíveis de registro, razão pela qual transcrevo-o a seguir:

(...)

Destaque-se ainda que a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), ao se manifestar por meio do Ato Declaratório Normativo Cosit no 01, de 05/01/2000, sobre tratamento tributário a ser dispensado as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia, assim dispôs:

O COORDENADOR-GERAL SUBSTITUTO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nas Convenções celebradas pelo Brasil para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e respectivas portarias regulando sua aplicação, no art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 685, inciso II, alínea "a", e 997 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil. (grifei)

Estas são as considerações acerca da legislação que dispõe sobre a dedutibilidade das importâncias remetidas ao exterior a título de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como sobre o registro e a averbação de contratos no Banco Central e no INPI.

(...)

Deve-se sobrelevar que só serão explicitamente abordadas neste Termo de Verificação Fiscal aquelas remessas que, em face dos documentos apresentados e à luz da legislação tributária anteriormente destacada, foram ilicitamente deduzidas pelo fiscalizado para fim de apuração do lucro real.

Outrossim, para uma melhor compreensão da sistemática adotada na análise à frente, impõe-se tecer alguns comentários sobre o método ora utilizado.

A apresentação da análise da indedutibilidade das remessas será dividida em dois itens: o primeiro deles (3.1.1) abarcando as remessas realizadas no ano de 2004, enquanto o segundo (3.1.2), aquelas realizadas no ano de 2005. Cada um destes itens será dividido em subitens, cada qual correspondendo a um ou mais contratos de câmbio e guardando correspondência com cada tópico elencado pelo fiscalizado em suas já mencionadas

respostas aos Termos de Intimação n.º 14 e n.º 16, datadas de 08/09/2009 e 16/10/2009, respectivamente.

Em cada um destes subitens serão literalmente transcritas tanto a descrição, quanto a natureza dos serviços relacionados a(s) correspondente(s) remessa(s), as quais foram informadas pelo próprio fiscalizado em suas já assinaladas respostas datadas de 08/09/2009 e 16/10/2009.

(...)

3.1.1. - Das remessas do ano-calendário de 2004

(...)

3.1.1.2 — Do contrato de câmbio n.º 04/033127

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Supervisão de montagem e desmontagem da máquina de isolar Micamation. Serviços prestados no Brasil por pessoal da empresa suíça Micamation, na reforma da máquina de isolamento da fábrica elétrica.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnico sem transferência de know-how</i>

(...) à vista dos documentos apresentados, fica evidente se tratar de prestação de serviço de assistência técnica no Brasil por parte de técnicos enviados por empresa estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

Haja vista que tais providências não foram adotadas e tendo em conta o disposto no art. 354, incisos I e II, bem como no art. 355, §§ 2º e 3º, do RIR/99, conclui-se pela ineditilidade da importância paga à empresa estrangeira.

(...)

3.1.1.3 - Do contrato de cambio n.º 04/004477

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Supervisão de montagem e desmontagem da máquina de isolar Micamation. Serviços prestados no Brasil por pessoal da empresa suíça Micamation, na reforma da máquina de isolamento da fábrica elétrica.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnico sem transferência de know-how</i>

(...) à vista dos documentos apresentados, fica claro se tratar de prestação de serviço de assistência técnica no Brasil por parte de técnico estrangeiro, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI. Outrossim, haja vista que tais providências não foram adotadas e levando-se em consideração o disposto no art. 354, incisos I e II, bem como no art. 355, §§ 2º e 3º, do RIR/99, conclui-se pela ineditilidade da importância paga ao beneficiário estrangeiro.

(...)

3.1.1.4 — Do contrato de cambio n-Q 04/004765

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Refere-se ao serviço prestado pelo Sr Klaus Reppe referente ao cálculo de hidrogeradores. Serviço prestado no exterior, através de relatórios enviados para o Brasil.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviço técnico prestado no exterior sem transferência de know-how</i>

(...) à vista dos documentos apresentados, conclui-se tratar de prestação de serviço de assistência técnica no exterior por parte de técnico estrangeiro, com o encaminhamento do projeto/relatório ao Brasil, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI. Outrossim, haja vista que tais providências não foram adotadas e levando-se em consideração o disposto no art. 354, incisos I e II, bem como no art. 355, §§ 2º e 3º, do RIR/99, conclui-se pela ineditilidade da importância paga ao beneficiário estrangeiro.

(...)

3.1.1.5 — Dos contratos de câmbio nQ 04/005828 e n° 04/005985

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Serviços especiais de consultoria de engenharia hidráulica, na fase de oferta dos projetos. Tais serviços são prestados na Alemanha, através de relatórios e compilação de informações referente a diversos projetos tais como Santa Isabel, Furnas de Segredo, Serra do Facão, Ourinhos, San Berando, Capim Branco, Peixe, Esmeralda, Santo Pílão, UHE Corumba, Cariblanco, Porto Estrela, Mantaro, Estreito, La Higuera, Calla Haunca, Benito Huaréz.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviço técnico prestado no exterior sem transferência de know-how</i>

(...)

Conforme se depreende dos documentos apresentados, os serviços foram prestados pelo Departamento de Hidráulica da controladora estrangeira "Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG" e se referem à prestação de consultoria técnica de engenharia hidráulica concernente a diversos projetos desenvolvidos no Brasil pelo fiscalizado. Conforme informado a fiscalização, a partir dos estudos técnicos elaborados na Alemanha foram gerados relatórios e compilações encaminhadas a empresa brasileira, o que tornaria os correspondentes contratos celebrados com a controladora estrangeira passíveis de registro junto ao Banco Central do Brasil e de averbação/registro no INPI, caracterizando a aquisição de conhecimentos tecnológicos fornecidos pelo prestador do serviço no exterior (hipótese prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99).

Haja vista a falta dos registros dos contratos no Banco Central do Brasil e de averbações/registros no INPI, a teor do preceituam o art. 354, incisos I e II, bem como os seus §§ 2º e 3º, além do art. 355, §§ 2º e 3º, todos do RIR/99, conclui-se pela ineditilidade dos montantes pagos ao prestador de serviços no exterior (controladora estrangeira).

(...)

3.1.1.7 - Do contrato de câmbio n° 04/010872

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Avaliação das trincas nas chapas da cruzeta na obra em Itaipu por pessoal da Voith Hydro (Alemanha), prestados no Brasil e posteriormente relatórios conclusivos enviados para o Brasil</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnicos sem transferência de know-how</i>

(...)

Restou configurada, portanto, a prestação de serviço de assistência técnica no Brasil por parte de técnicos enviados pela controladora indireta estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI. Haja vista a falta de tais providências, a teor do preceituam o art. 354, incisos I e II, bem como os seus 55 2º e 3º, além do art. 355, 55 2º e 3º, todos do RIR/99, conclui-se pela ineditilidade dos montantes pagos ao prestador de serviços no exterior (controladora estrangeira).

(...)

3.1.1.8 — Do contrato de cambio nº 04/017964

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Serviços realizados na Alemanha referente ao Projeto Básico Mecânico (fase de construção de uma turbina hidráulica) através de cálculos, elementos finitos e desenhos enviados ao país</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnicos sem transferência de know-how</i>

(...)

Restou configurada, portanto, a prestação de serviços de assistência técnica no exterior (estudo técnico realizado no exterior) por sua controladora estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

Como já repisado, a dedutibilidade da importância paga ao prestador dos serviços está condicionada à averbação e ao registro do contrato no INPI e no Banco Central do Brasil, a teor do que preceituam o art. 354, incisos I e II, bem como os seus §§ 2º e 3º, além do art. 355, §§ 2º e 3º, todos do RIR/99. Haja vista tais providências não terem sido adotadas pelo fiscalizado, impende concluir pela ineditilidade das importâncias pagas ao fornecedor no exterior.

(...)

3.1.1.9 - Dos contratos de cambio nº 04/023181, nº 04/043952, nº 04/04923 e nº 04/001946

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Serviços de cálculos e design dos hidro-geradores realizados na Alemanha pela Universidade de Dresden (tem um renomado corpo docente especializado nesta área) e pela GWT, empresa parceira da Universidade de Dresden nessa área</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnicos sem transferência de know-how</i>

(...)

À vista das disposições contratuais acima (bem como nas demais constantes no adendo ao contrato apresentado), fica evidente a transferência de tecnologia ao fiscalizado, porquanto caracterizada a aquisição de conhecimentos tecnológicos fornecidos pelo residente no exterior. Saliente-se inclusive que os valores contabilizados na conta contábil "0120.7500.0000" foram deduzidos na DIPJ como "Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)", conforme informação fornecida pelo próprio fiscalizado.

Desta maneira, a dedutibilidade da importância paga ao prestador dos serviços estaria condicionada à averbação e ao registro do contrato no INPI e no Banco Central do Brasil, a teor do que preceituam o art. 354, incisos I e II, bem como o art. 355, §§ 2º e 3º, todos do RIR/99. Haja vista tais providências não terem sido adotadas pelo fiscalizado, impende concluir pela indedutibilidade das importâncias pagas ao fornecedor no exterior.

(...)

3.1.1.11 - Do contrato de câmbio n.º 04/054247

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Referem-se a serviços de engenharia hidráulica com relatório transposição de ensaio de modelo hidráulico de turbinas, consistem basicamente no aproveitamento dos resultados de ensaios de modelos hidráulicos de turbinas construídas com sucesso para outros projetos.</i> <i>Tais serviços são executados pela prestadora de serviços no exterior</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnicos sem transferência de know-how</i>

(...)

Pelas informações constantes nos documentos apresentados, é inegável a transferência de tecnologia da controladora estrangeira ao fiscalizado (aquisição de conhecimentos tecnológicos), ficando patente a ocorrência da hipótese prevista no art. 354 inciso II, do RIR/99.

Restou configurada, portanto, a prestação de serviços de assistência técnica no exterior (estudo técnico realizado no exterior) por sua controladora estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

(...)

3.1.1.12 - Do contrato de câmbio n.º 04/063974

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Referem-se a serviços de engenharia hidráulica relativo ao protótipo hidráulico do Projeto Capim Branco I executados pela Prestadora de Serviços no exterior, cujo relatório final foi enviado para o Brasil.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviço técnico sem transferência de know-how</i>

(...)

Pelas informações constantes nos documentos apresentados, é inegável a transferência de tecnologia da controladora estrangeira ao fiscalizado (aquisição de conhecimentos tecnológicos), ficando patente a ocorrência da hipótese prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99.

Restou configurada, portanto, a prestação de serviços de assistência técnica no exterior (estudo técnico realizado no exterior) por sua controladora estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

(...)

3.1.1.14 - Do contrato de cambio nº 04/049262

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Referem-se ao serviço prestado pelo Sr. Rudolf Von Moslin (especialista independente na área de cálculos de hidrogeradores), referente ao desenvolvimento de hidrogeradores, estudos eletromagnéticos para aprimoramento do cálculo de perdas.</i> <i>O serviço foi prestado no Brasil</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Técnica</i>

Embora o correspondente contrato de prestação do serviço não tenha sido encaminhado à fiscalização, tanto a descrição do serviço acima apresentada pelo fiscalizado, quanto a "Invoice" datada de 17/08/2004 e a *Purchase Order* nº 160.806 ", as quais se relacionam à operação, demonstram se tratar de serviço essencialmente técnico prestado no Brasil por especialista estrangeiro, e que se refere ao estudo e à pesquisa visando ao desenvolvimento de hidrogeradores.

Por conseguinte, à vista dos documentos apresentados, fica claro se tratar da prestação de serviço de assistência técnica no Brasil por parte de técnico estrangeiro, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

Outrossim, haja vista que tais providências não foram adotadas e levando-se em consideração o disposto no art. 354, incisos I e II, bem como no art. 355, §§ 2º e 30, do RIR/99, conclui-se pela ineditilidade da importância paga ao beneficiário estrangeiro.

(...)

3.1.1.15 — Do contrato de câmbio nº 04/044588

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Serviços Técnicos Profissionais para o projeto Capim Branco. Trata-se de serviço de ensaios de modelo hidráulico (uma espécie de miniatura exata) de turbinas executados no exterior na fase de Desenvolvimento Hidráulico, executados pela Voith Siemens HPG GMBH & CO. KG – Alemanha, a qual possui laboratórios altamente especializados e bancos de dados necessários para realização da mesma, tecnologia essa inexistente no Brasil, o que impede qualquer transferência de tecnologia.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Técnica</i>

Pode-se inferir dos documentos apresentados que se trata de ensaio de modelo hidráulico relacionado ao denominado "Capim Santo", então desenvolvido pelo fiscalizado. Configura-se, portanto, como um serviço de engenharia realizado por sua controladora no exterior, hipótese esta prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99, ficando então caracterizada a aquisição de conhecimentos tecnológicos por parte da Voith Hydro Ltda.

Restou configurada a prestação de serviços de assistência técnica no exterior por sua controladora estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

(...)

3.1.2 - Das remessas do ano-calendário de 2005

3.1.2.1 - Do contrato de câmbio nº 05/055965

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Referem-se ao serviço prestado pelo Sr Rudolf Von Moslin (especialista independente na área de cálculos de hidrogeradores) referente ao desenvolvimento de hidrogeradores, estudos eletromagnéticos para aprimoramento do cálculo de perdas.</i> <i>O serviço foi prestado no Brasil</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnico sem transferência de know-how</i>

Embora o correspondente contrato não tenha sido encaminhado à fiscalização, tanto a descrição do serviço acima apresentada pelo fiscalizado, quanto a "Purchase Order nº 172.968/T01", que a ele se relaciona, demonstram se tratar de serviço essencialmente técnico prestado no Brasil por especialista estrangeiro, e que se refere ao estudo e à pesquisa visando ao desenvolvimento de hidrogeradores. Ressalte-se que conforme se infere dos demonstrativos apresentados pelo fiscalizado, ele deduziu tal montante em sua DIPJ como Despesa com Pesquisa Científica e Tecnológica (Ficha 05 — Linha 28), o que apenas - corrobora a conclusão de que efetivamente se trata de serviço em que a transferência de tecnologia é flagrante, porquanto caracterizada a aquisição de conhecimentos tecnológicos fornecidos pelo prestador de serviço no exterior.

Por conseguinte, à vista dos documentos apresentados, fica claro se tratar de prestação de serviço de assistência técnica no Brasil por parte de técnico estrangeiro, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registro no INPI.

(...)

3.1.2.3 - Dos contratos de cambio n.º 05/011923, n.º 05/037725, n.º 05/037727, n.º 05/052042, n.º 05/061570 e n.º 05/062813

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Serviços de cálculos e design dos hidro-geradores realizados na Alemanha pela Universidade de Dresden (tem um renomado corpo docente especializado nesta área) e pela GWT, empresa parceira da Universidade de Dresden nessa área.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviços técnicos sem transferência de know-how</i>

(...)

Haja vista que o contrato apresentado relativo às remessas aqui analisadas é o mesmo já examinado no subitem 3.1.1.9 (relativo ao ano de 2004), serve-se aqui dos mesmos argumentos já discorridos naquele subitem para justificar a indedutibilidade das importâncias pagas aos fornecedores no exterior, nos termos do art. 354, incisos I e II, bem como do art. 355, § 2º e 3º, todos do RIR/99.

(...)

3.1.2.4 - Do contrato de câmbio n.º 05/028338

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Ensaio de modelo hidráulico para rotores tipo Francis, tais serviços foram totalmente executados nos laboratórios da Prestadora de Serviços no exterior na fase de "Desenvolvimento Hidráulico".</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviço técnico sem transferência de know-how</i>

(...)

Pode-se inferir dos documentos apresentados que se trata de ensaio de modelo hidráulico relacionado ao denominado "Projeto Guri II", então desenvolvido pelo fiscalizado. Configura-se, portanto, como um serviço de engenharia realizado por sua vinculada no exterior, hipótese esta prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99, ficando então caracterizada a aquisição de conhecimentos tecnológicos por parte da Voith Hydro Ltda.

Restou configurada a prestação de serviços de assistência técnica no exterior por sua vinculada estrangeira, cujo respectivo contrato seria passível tanto de registro no Banco Central do Brasil, quanto de averbação/registo no INPI.

(...)

3.1.2.7 - Do contrato de cambio n.º 05/045813

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Consultoria do projeto DI1204</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	(não foi prestada esta informação)

Também aqui embora tivesse sido intimado a fazê-lo, o fiscalizado não apresentou o correspondente contrato celebrado com a sociedade estrangeira relativo ao serviço a ele prestado e que deu ensejo à remessa em questão. Todavia, houve a apresentação da "Invoice" datada de 06/08/2005, bem como da "Purchase Order nº 171.0561T01". Infere-se tratar de consultoria técnica relacionada a projeto desenvolvido pelo fiscalizado. Pelas informações apresentadas, conclui-se pela ocorrência da hipótese prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99.

A dedutibilidade da importância paga ao prestador dos serviços está condicionada à averbação e ao registro do contrato no INPI e no Banco Central do Brasil, a teor do que preceituam o art. 354, incisos I e II, bem como o art. 355, §§ 2º e 3º, todos do RIR/99. Haja vista tais providências não terem sido adotadas pelo fiscalizado, impende concluir pela indedutibilidade das importâncias pagas ao fornecedor no exterior.

(...)

3.1.2.9 — Do contrato de cambio nº 05/062815

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Estudos realizados pelo Sr. Michael Gamber, no exterior, em relação ao CFD (Fluidodinâmica Computacional) do pré-distribuidor de UHE Irape, através de relatórios enviados ao país.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviço técnico sem transferência de know-how</i>

(...).Tais documentos demonstram se tratar de serviço essencialmente técnico (estudos referentes a válvulas de Irape) prestado por especialista estrangeiro e que se relaciona a um projeto desenvolvido no Brasil pelo fiscalizado (Irape). Saliente-se que o próprio fiscalizado ressalta que a despeito dos estudos terem sido feitos no exterior, foram enviados ao Brasil relatórios a ele correspondentes.

Assim, a situação em questão se enquadra na hipótese prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99.

A dedutibilidade da importância paga ao prestador dos serviços está condicionada à averbação e ao registro do contrato no INPI e no Banco Central do Brasil, a teor do que preceituam o art. 354, incisos I e II, bem como os seus §§ 2º e 3º, além do art. 355, §§ 2º e 3º, todos do RIR/99. Haja vista tais providências não terem sido adotadas pelo fiscalizado, impende concluir pela indedutibilidade das importâncias pagas ao fornecedor no exterior.

(...)

3.1.2.11 — Do contrato de cambio nº 05/065198

Descrição dos serviços apresentada pelo fiscalizado	<i>Trata-se de suporte técnico pelo laboratório de desenvolvimento hidráulico (VSEC) localizado na Alemanha, referente ao suporte na elaboração de proposta do projeto Rio Madeira.</i>
Natureza dos serviços informada pelo fiscalizado	<i>Serviço técnico sem transferência de know-how</i>

(...).Infere-se tratar de suporte técnico prestado ao fiscalizado, relacionado a parte mecânica da turbina do Projeto Rio Madeira.

Assim, conclui-se pela ocorrência da hipótese prevista no art. 354, inciso II, do RIR/99.

(...)

3.1.3. - Do lançamento da CSLL

Analogamente ao já discorrido nos itens anteriores, o mesmo procedimento será realizado em relação à base de cálculo declarada da CSLL, haja vista o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95.

(...)

Além dessa infração, o TVF ainda capitula e motiva outras, quais sejam: **(i)** dedução de despesas de *royalties* parcialmente não comprovadas quanto à sua variação cambial, no valor de R\$ 113.540,60; **(ii)** depreciação indedutível de valor registrado no ativo imobilizado no valor de R\$ 17.103,76 (contrato de câmbio 04/032038); **(iii)** compensação indevida, no ano-calendário de 2005, de prejuízo fiscal no valor de R\$ 11.043.959,97 e base negativa de R\$ 11.099.853,00; e **(iv)** adição a menor de lucros auferidos no exterior, no valor de R\$ 321,93.

A empresa impugnou os lançamentos parcialmente (cf. quadro de fls. 1.692) e, em seguida, apresentou Parecer Técnico (fls. 2.215/2.224) e prova pericial (fls. 2.234/2.261).

Tramitado o feito, sobreveio decisão de primeiro grau (fls. 2.292.2.343) que julgou a defesa procedente em parte, cancelando-se a exigência de CSLL sobre a glosa das despesas com *serviços/assistência técnicos*.

Em seguida a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 2.355/2.408). Reitera os argumentos de defesa e rebate determinados pontos da decisão de piso.

Nesse contexto, e de acordo com o relato constante do acórdão recorrido:

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 [fls. 2.451/2.474]**), em acolhimento ao pedido de perícia técnica formulado pela recorrente, por entender que, para a solução do caso haveria a necessidade de 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.

(...)

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*:

(...)

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 1402000.179, 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. 16561.000190/200813**.

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 1103000.148 [fls. 2.541/2.565]**) 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:

(...)

Processo Conexo (Proc. 16561.000190/200813)

Essas providências também foram determinadas pelo Carf, na conversão do julgamento em diligência, nos autos do Proc. 16561.000190/200813 (**Resolução nº 1103000.147, 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. 2.588/2.637). O BACEN (fls. 2.640/2.642) e o INPI (fls. 2.971/2.976) 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. 2.977/2.999. 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. 3.005/3.206) 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.

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:

(...)

Em Sessão de 16 de maio de 2018, o Colegiado *a quo*, por meio do referido Acórdão nº **1302-002.790** (fls. 3.049/3.093), negou provimento ao recurso voluntário.

A contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 3.099/3.102), alegando *omissão no acórdão em relação a ponto fundamental sobre o qual a Turma deveria ter se pronunciado: A Prova Pericial que concluiu pela Inexistência da Transferência de Tecnologia nos Serviços Tomados pela Embargante*.

Despacho de fls. 3.107/3.110 rejeitou os embargos com base nas seguintes razões:

De acordo com a embargante, o acórdão seria **omisso** por não ter-se pronunciado acerca do laudo pericial apresentado, o qual atestaria a *inexistência* de transferência de tecnologia nos serviços que compõe a autuação fiscal. Nesta conformidade, aduz que

esta seria uma questão fundamental acerca da qual o colegiado não poderia deixar de se manifestar, posto que a mesma teria *potencial para alterar a conclusão do julgado*.

Em primeiro lugar, registre-se que não é necessário o julgador refutar um a um os argumentos apresentados pelas partes, quando encontrou motivos suficientes para decidir, sendo este também o entendimento assente no STJ, conforme se verifica pelo julgado abaixo transcrito:

(...)

A análise da decisão embargada evidencia que não houve omissão alguma por parte do colegiado. Pelo contrário, verifica-se que a questão controversa (inedutibilidade das despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica efetuados a beneficiários no exterior, por inobservância dos requisitos legais) foi decidida pelo acórdão embargado com fundamentação clara, coerente, e suficiente para o alcance das conclusões nela expostas.

Por outro lado, o fato de o relator ter adotado a fundamentação exposta pela decisão de piso para sustentar as suas conclusões de forma alguma macula a decisão. Apenas a *falta de fundamentação* (o que não foi o caso) é que poderia fazê-lo.

Ademais, a afirmativa da embargante de que a conclusão do laudo pericial apresentado, no sentido de atestar a *inexistência* de transferência de tecnologia, seria *crucial* para a solução do litígio, revela-se absolutamente despropositada ante o teor da decisão embargada, pois a leitura do seu inteiro teor permite verificar que o fato de haver ou não transferência de tecnologia é absolutamente *indiferente* para o colegiado, consoante, aliás, a própria ementa do julgado, ao norte transcrito, evidencia (*“independentemente de ocorrida transferência de tecnologia”*). As conclusões do laudo pericial, portanto, no entender da decisão embargada, são completamente *irrelevantes* para a solução do litígio.

Manifestamente improcedentes, portanto, os embargos apresentados.

A contribuinte, então, apresentou o recurso especial (fls. 3.120/3.168), tendo sido este admitido parcialmente, nos seguintes termos (fls. 3.218/3.230):

(...)

A contribuinte alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme indicadas no recurso:

1- cerceamento de defesa; e

2- inaplicabilidade dos artigos 354 e 355 do RIR/99 na ausência de transferência de tecnologia e da necessidade do Fisco comprová-la.

(...)

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA

(...)

Desse modo, o recurso especial não deve ser admitido em relação à primeira divergência, que trata de nulidade por omissão no acórdão recorrido (cerceamento de defesa).

SEGUNDA DIVERGÊNCIA

Quanto à segunda divergência, que trata da "inaplicabilidade dos artigos 354 e 355 do RIR/99 na ausência de transferência de tecnologia e da necessidade do Fisco comprová-la", as ementas dos paradigmas apresentados (Acórdão CSRF nº 01-1.570 e Acórdão nº 1402-00.877) indicam claramente que essas decisões divergem do entendimento referido acima, no sentido de que a transferência de tecnologia é questão irrelevante para a solução do litígio.

De acordo com essas decisões, deve ser admitida a dedução de despesas de natureza semelhante às analisadas no presente processo, quando não há prova nos autos de que houve transferência de tecnologia (aspecto fundamental, portanto, para os acórdãos paradigmas).

Conforme registrado no tópico anterior, a informação de que a transferência de tecnologia foi considerada questão completamente irrelevante para a solução do litígio foi dada em sede de análise de embargos de declaração, informação que passou a integrar o conteúdo do acórdão recorrido, de modo que há clara divergência entre os posicionamentos acerca do referido aspecto (transferência de tecnologia).

Contudo, é importante observar que apesar da informação dada no despacho de embargos (que levou em conta uma informação contida na ementa do acórdão recorrido), o conteúdo do voto que orientou o acórdão recorrido não evidencia que essa decisão considerou a transferência de tecnologia como uma questão completamente irrelevante para a solução do litígio.

É oportuno transcrever a análise feita para o primeiro grupo de despesas glosadas, conforme fls. 31/33 do acórdão recorrido:

(...)

Vê-se que o acórdão recorrido manteve a glosa das referidas despesas porque concluiu que houve sim transferência de tecnologia. E a análise dos demais grupos de despesas glosadas segue esse mesmo padrão.

Isso em princípio poderia comprometer a caracterização da alegada divergência jurisprudencial. Poderíamos considerar que o acórdão recorrido decidiu manter a glosa porque entendeu que houve transferência de tecnologia, enquanto que os paradigmas não mantiveram a glosa porque entenderam que naqueles casos não houve transferência de tecnologia. No caso, as diferentes decisões estariam justificadas pelos contextos fáticos distintos, e não haveria propriamente uma divergência em torno de interpretação de normas.

Mas não podemos simplesmente desconsiderar as informações prestadas no despacho de embargos, e que integra o acórdão recorrido. Conforme já mencionado, o despacho de embargos registra que a transferência de tecnologia foi considerada como questão completamente irrelevante para a solução do litígio, e esse entendimento revela clara divergência jurisprudencial em relação aos paradigmas.

Além disso, percebe-se que o posicionamento do voto que orientou o acórdão recorrido, quando reconhece que houve transferência de tecnologia, não difere dos paradigmas em razão de particularidades no contexto fático examinado, mas sim em razão dos critérios jurídicos adotados para verificar a ocorrência da transferência de tecnologia.

É que o voto que orientou o acórdão recorrido emprega critérios bem mais amplos para esse exame, quando comparado com os critérios adotados pelos paradigmas.

Invocando normas do INPI, o acórdão recorrido registra, em síntese:

- que o referido órgão (INPI) entende ser possível ocorrer transferência de tecnologia, ainda que não seja este o objeto principal do contrato de prestação de serviço;
- que 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;
- 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;

- que 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;
- que o serviço constante no item 2 da referida 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".
- que é útil, para o deslinde da questão, observar o serviço constante no item 2 da referida 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".

E diante das considerações acima, o voto que orientou o acórdão recorrido apresenta a seguinte análise sobre essa questão referente à transferência de tecnologia (fl. 29 do acórdão recorrido):

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 das mesmas operações no Banco Central do Brasil, o acórdão recorrido registra 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".

Vê-se que na ótica do voto que orientou o acórdão recorrido, a "possibilidade de ocorrência de acompanhamento do serviço prestado" já pode caracterizar a transferência de tecnologia. E foi com base nos critérios acima mencionados, que o acórdão recorrido concluiu que houve sim transferência de tecnologia nos vários grupos de despesas que ele examinou, mantendo a glosa dessas despesas.

Já os acórdãos paradigmas adotaram critério bem mais restrito nessa análise sobre transferência de tecnologia.

O primeiro paradigma apresentado para a segunda divergência, Acórdão CSRF nº 01-1.570, afastou a glosa das despesas assinalando que o contrato examinado não tratava de transferência de tecnologia, mas somente da prestação de serviços especializados; que não houve comprovação de aquisição e/ou introdução de processos especiais de produção; que se tratou apenas de contratação de serviços técnicos especializados que culminaram na duplicação da capacidade produtiva de uma planta e de um processo de produção já existentes.

E o outro paradigma, o Acórdão nº 1402-00.877, afastou a glosa das despesas registrando que se tratava de contratação de empresa domiciliada no Canadá, para a prestação de serviços técnicos especializados, executados em empresa petrolífera brasileira; que para se falar em transferência de tecnologia deveria estar claro nos autos a obrigação da contratada em transmitir conhecimento, visando a assimilação dos elementos de tecnologia por parte da empresa contratante; e que o fato de o contrato ter sido registrado no INPI, isoladamente, não era prova suficiente para caracterizar a efetiva transferência de tecnologia.

Nesse contexto, seja em razão da informação constante do despacho de embargos, no sentido de que o acórdão recorrido considerou a transferência de tecnologia como uma questão completamente irrelevante para a solução do litígio, seja em razão dos critérios jurídicos que o voto que orientou o acórdão recorrido adotou para concluir que houve sim transferência de tecnologia (e que, portanto, era cabível a glosa das despesas), constato que há divergência jurisprudencial em relação aos paradigmas apresentados.

Pelo exposto, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a primeira divergência (cerceamento de defesa), e DADO SEGUIMENTO ao recurso para a segunda divergência (inaplicabilidade dos artigos 354 e 355 do RIR/99 na ausência de transferência de tecnologia e da necessidade do Fisco comprová-la).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 3.238/3.252).
Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Do acórdão recorrido extrai-se que:

(...)

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.

(...)

Da decisão da DRJ, por sua vez, transcrevo a seguinte passagem:

(...)

Os serviços discriminados no § 3º do art. 355 do RIR11999 (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.

(...)

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.

(...)

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.

Portanto, não há dúvida de que se determinada operação envolvendo um serviço técnico especializado exigir 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.

Passo à análise das glosas impugnadas.

Nesse contexto, e ante a negativa dos embargos de declaração, que expressamente reconheceu *que a transferência de tecnologia foi considerada como questão completamente irrelevante para a solução do litígio*, forçoso concluir que a glosa acabou sendo mantida exclusivamente em razão da ausência de averbação e registro dos contratos de *serviços técnicos especializados* no INPI e BACEN.

Ou seja, integrando o despacho de embargos ao *decisum*, verifica-se que prevaleceu o entendimento de que a AVERBAÇÃO e o REGISTRO junto ao INPI e BACEN, constituiriam requisitos legais da dedutibilidade prevista nos artigos 354 e 355 do RIR/99, **pouco importando a existência ou não de outras provas produzidas para afastar a caracterização de transferência de tecnologia**, circunstância esta que foi considerada irrelevante.

Os *paradigmas*, por sua vez, também analisando caso de glosa de despesas incorridas com remessas por remuneração de *serviços técnicos especializados*, “flexibilizaram” a necessidade do registro dos respectivos contratos ante a constatação da não caracterização de *transferência de tecnologia* nos negócios.

Não obstante a ausência de similitude quanto à natureza dos serviços analisados nos julgados comparados, fato é que entenderam os julgados, em questão antecedente, que a restrição dos artigos 354 e 355 do RIR/99, em se tratando de remunerações por *serviços técnicos*, se aplica apenas quando há *transferência de tecnologia*, podendo esta se fazer ausente independentemente de averbação ou registro perante os órgãos regulatórios. Daí a divergência.

O recurso especial, portanto, deve ser conhecido para a matéria *inaplicabilidade dos artigos 354 e 355 do RIR/99 na ausência de transferência de tecnologia e da necessidade do Fisco comprová-la*, nesses exatos termos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que seria inútil a discussão acerca da divergência jurisprudencial suscitada no recurso especial, vez que subsistiria fundamento inatacadado no acórdão recorrido a sustentar a negativa de provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

A exigência em tela decorre, dentre outras infrações, da glosa de *despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica* em favor de *beneficiários no exterior*, por *inobservância dos requisitos legais* de dedutibilidade na apuração do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, ao longo dos anos-calendário 2004 e 2005.

No Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 1575/1628, a autoridade lançadora descreve o procedimento fiscal para obtenção da comprovação das despesas escrituradas pela Contribuinte, expondo sua interpretação acerca dos dispositivos legais que regem a

dedutibilidade das despesas em referência, e individualizando, para cada contrato de câmbio analisado, a natureza dos valores remetidos, os requisitos de dedutibilidade inobservados e os valores que repercutiram na apuração do lucro tributável.

A autoridade julgadora de 1ª instância declarou parcialmente procedente a impugnação, rejeitando as alegações da Contribuinte contra a indedutibilidade das remessas no âmbito do IRPJ, mas afastando, em relação a elas, a exigência de CSLL, inclusive recompondo os ajustes na compensação de bases negativas acumuladas. Os seguintes dispositivos estão assim expressos ao longo da referida decisão (e-fls. 2292/2343):

Portanto, deve ser mantida a glosa das despesas relativas As 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).

[...]

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 es 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).

[...]

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.

[...]

Assim, 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, é procedente a glosa da despesa correspondente ao contrato de câmbio nº 04/033127 (R\$ 107.532,19).

[...]

Desta maneira, ausentes as duas condições de dedutibilidade de gastos com serviço de assistência técnica prestado por entidade estrangeira, 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.

[...]

Assim, deve ser mantida a glosa relativa as 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, 10N e 10O.

[...]

Assim, deve ser cancelada a autuação da contribuição, exceto em relação parcela correspondente as 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 calcula reajustada em R\$ 591.178,70 (itens 3.1.2.12 e 3.2.2), correspondentes ao ano-calendário 2005.

[...]

Portanto, subsiste a glosa de compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$1.552.595,66 e o valor tributável para o lançamento da CSLL para o ano-calendário 2005 é de R\$2.143.774,36 (R\$591.178,70 + R\$1.552.595,66).

A exoneração assim promovida foi submetida a reexame necessário. Em sede de recurso voluntário, inicialmente foi editada a Resolução nº 1402-00.112, que afirmou necessária a perícia técnica requerida pela Contribuinte (e-fls. 2451/2474), além de referida e, reafirmada na Resolução nº 1402-000.179, a necessidade de julgamento conjunto com o processo administrativo nº 16561.000190/2008-13, concernente a exigências semelhantes no ano-calendário 2003 (e-fls. 2525/2526). Nova Resolução nº 1103-000.148 determinou mais uma diligência para complementação da prova pericial (e-fl. 2541/2565). Ao final, no Acórdão nº 1302-002.790 decidiu-se que:

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.

O relatório do acórdão recorrido aproveita o seguinte resumo expresso na decisão de 1ª instância:

As infrações do IRPJ imputadas à contribuinte são as seguintes:

[...]

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;

[...]

O voto condutor do acórdão recorrido assim principia a análise de mérito:

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.

Depois de referir a interpretação da legislação tributária expressa pela DRJ, o voto condutor do acórdão estabelece que se pautará nessas premissas de decisão da autoridade julgadora de 1ª instância, que podem ser assim resumidas:

- A dedutibilidade do pagamento de *assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante* a pessoas domiciliadas no exterior é regida pelo art. 354 do RIR/99, bem como sujeita-se aos limites do art. 355 do RIR/99, dispositivos que excepcionam a regra geral do art. 299 do RIR/99;

- A disciplina da aplicação do capital estrangeiro e de remessa de valores ao exterior evoluiu a partir da Lei nº 4.131/62, sendo que a Lei nº 4.506/64 vedou a dedutibilidade de pagamentos a título de *assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante*, quando existente vinculação entre a pessoa jurídica nacional e a estrangeira, e a Lei nº 8.383/91 permitiu esta dedutibilidade apenas se o contrato estiver averbado no INPI, registrado no BACEN e observados os limites legais. Assim, no caso de serviços prestados por controladora – direta ou indireta - no exterior, se o contrato não for passível de registro no BACEN e de averbação no INPI, ou se essas providências não forem adotadas, o tomador dos serviços não poderá deduzi-los na base de cálculo do IRPJ;
- O autuante afirmou, também, que as operações contratadas pela fiscalizada caracterizaram transferência de tecnologia, e por esta razão adicionou-se que:
 - Contratos com a controladora devem ser assinados e averbados no INPI. Para os contratos de *assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços especializados* que envolvam transferência de tecnologia caberá ao INPI a atribuição de averbação;
 - A regulamentação editada pelo INPI refere que *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*, a indicar que o órgão entende ser possível ocorrer transferência de tecnologia, ainda que não seja este o objeto principal do contrato de prestação de serviço;
 - Segundo as manifestações do INPI acerca dos efeitos de averbação/registo permite concluir 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, 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, com exceção daqueles consignados como serviços não registráveis;
 - A contrario sensu do item 2 da lista de serviços não registráveis, 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;

- O INPI define: *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. Dessa forma, não vincula o reconhecimento de transferência de tecnologia à capacidade da tomadora de serviços em absorver ou implementá-la;*
- No âmbito do BACEN há regulamentação específica para registro de operações passíveis de averbação no INPI, e em seus termos é demandado não só o registro daquelas mesmas operações sujeitas ao registro no INPI, bem como dos serviços técnicos complementares ou despesas vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI;

A partir da transcrição destas referências, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que:

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.** (*destaques do original*)

Passando à análise de cada grupo de remessas glosadas, o voto condutor do acórdão recorrido adota as seguintes conclusões estabelecidas na decisão de 1ª instância:

- Contratos de câmbio nºs 05/056304, 05/055967, 05/067156, 05/061569, 05/065198, 04/005828 e 04/005985 - remessas destinadas ao pagamento de serviços tomados de sua controladora indireta Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG (VSHPG): embora não prestadas informações requeridas pelo Fisco, a autoridade julgadora conclui, a partir das faturas e dos elementos da escrituração da Contribuinte, 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). A materialização do serviço em relatórios e compilações, além de outras circunstâncias postas, caracteriza transferência de tecnologia e exige registro junto ao INPI, o que já bastaria para manutenção da glosa. Mas, adicionalmente, também há falta de registro desses instrumentos contratuais junto ao Bacen;
- Contratos de câmbio nºs 04/017964, 04/063974, 04/044588, 05/028338 e 05/062815 – remessas destinadas ao pagamento de serviços tomados de

sua controladora sediada no exterior: consoante se extrai dos esclarecimentos prestados, 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), nos quais é inerente a produção de relatório em que são descritas as circunstâncias, condições e elementos que influenciaram os resultados obtidos no ensaio do modelo hidráulico realizado, o que caracteriza transferência de tecnologia e impõe a averbação do contrato no INPI. Em tais condições, o contrato também deveria ser registrado no Bacen;

- Contrato de câmbio nº 04-054247: *diante dos esclarecimentos prestados pela Contribuinte conclui-se que 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. Assim, exige-se averbação do contrato no INPI e, cumulativamente, o registro no Bacen;*
- Contrato de câmbio nº 04-033127: *embora ausente o instrumento contratual, a descrição do serviço permite concluir se tratar de serviço de assistência técnica, e a dedutibilidade está condicionada ao registro junto ao INPI e ao Bacen, independentemente de as partes serem relacionadas;*
- Contrato de câmbio nº 04-010872: *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, além de ser exigido o registro do contrato no Bacen;*
- Contratos de câmbio para remessa à Universidade Técnica de Dresden: *rejeitada a alegação de que se enquadrariam no art. 349 do RIR/99 (pesquisas científicas ou tecnológicas) e analisados os documentos complementares trazidos em defesa, conclui-se 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. Como o objetivo era melhorar o processo de fabricação de hidrogeradores mediante aperfeiçoamento do programa de computador utilizado para projetar os hidrogeradores, mas em benefício de pessoa jurídica e físicas domiciliadas no exterior, a hipótese normativa se desloca para o art. 354 do RIR/00, exigindo-se averbação no INPI e registro no Bacen, inclusive porque não se enquadra ao item 10 da lista de contratos dispensados de averbação no INPI, como “serviços técnicos complementares”, correlacionados aos “softwares de prateleira”;*
- Contratos de câmbio n.ºs. 04/004477, 04/049262, 05/055965, 04/004765 e 05/045813 referentes ao pagamento dos *engenheiros contratados pela*

TUD não seriam afetados pelo artigo 14 do Tratado Brasil e Alemanha, vigente até 2005, vez que a exigência busca 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.

Constata-se nesta abordagem que para todos os serviços, prestados por pessoas ligadas ou não, afirmou-se a existência de transferência de tecnologia e, em consequência, a necessidade de averbação junto ao INPI. Contudo, concluiu-se pela necessidade de registro no BACEN independentemente disso, porque tal proceder era requerido não só nas *mesmas operações sujeitas ao registro no INPI*, como também no caso de *serviços técnicos complementares ou despesas vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI*.

Este aspecto, inclusive, foi consignado na ementa do acórdão recorrido, muito embora circunscrito aos serviços *tomados de controladora domiciliada no exterior*:

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.** *(negrejou-se)*

Como bem observado pelo I. Relator, foram opostos embargos de declaração rejeitados em exame de admissibilidade, do qual destaca-se:

De acordo com a embargante, o acórdão seria omissos por não ter-se pronunciado acerca do laudo pericial apresentado, o qual atestaria a inexistência de transferência de tecnologia nos serviços que compõe a autuação fiscal. Nesta conformidade, aduz que esta seria uma questão fundamental acerca da qual o colegiado não poderia deixar de se manifestar, posto que a mesma teria potencial para alterar a conclusão do julgado.

[...]

A análise da decisão embargada evidencia que não houve omissão alguma por parte do colegiado. Pelo contrário, verifica-se que a questão controversa (indedutibilidade das despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica efetuados a beneficiários no exterior, por inobservância dos requisitos legais) foi decidida pelo acórdão embargado com fundamentação clara, coerente, e suficiente para o alcance das conclusões nela expostas.

Por outro lado, o fato de o relator ter adotado a fundamentação exposta pela decisão de piso para sustentar as suas conclusões de forma alguma macula a decisão. Apenas a *falta de fundamentação* (o que não foi o caso) é que poderia fazê-lo.

Ademais, a afirmativa da embargante de que a conclusão do laudo pericial apresentado, no sentido de atestar a inexistência de transferência de tecnologia, seria crucial para a solução do litígio, revela-se absolutamente despropositada ante o teor da decisão embargada, pois a leitura do seu inteiro teor permite verificar que o fato de haver ou não

transferência de tecnologia é absolutamente indiferente para o colegiado, consoante, aliás, a própria ementa do julgado, ao norte transcrito, evidencia (*“independentemente de ocorrida transferência de tecnologia”*). As conclusões do laudo pericial, portanto, no entender da decisão embargada, são completamente irrelevantes para a solução do litígio.

Manifestamente improcedentes, portanto, os embargos apresentados. (*destaques do original*)

A premissa de que *o fato de haver ou não transferência de tecnologia é absolutamente indiferente para o colegiado, consoante, aliás, a própria ementa do julgado, ao norte transcrito, evidencia (“independentemente de ocorrida transferência de tecnologia”)* está confirmada no acórdão recorrido, e não só na ementa que assim refere acerca de pagamentos a controladoras domiciliadas no exterior. Para estes casos, os pontos iniciais fixados pela autoridade julgadora de 1ª instância, e adotados no voto condutor do acórdão recorrido, trazem essa interpretação *a partir do advento da Lei nº 8.383/1991*, no sentido de que tais valores são indedutíveis porque pagos a pessoas ligadas, e tal indedutibilidade somente cede se houver averbação do contrato no INPI e registro no BACEN. Irrelevante, assim, discutir se há ou não transferência de tecnologia, se provado que não houve averbação do contrato no INPI ou seu registro no BACEN. É certo que, mais à frente, os fundamentos da decisão de 1ª instância trazem referência ao fato de a averbação no INPI ter por pressuposto a transferência de tecnologia, dada a edição da lista de *serviços não registráveis*, que assim o seriam *por não caracterizarem transferência de tecnologia*. De toda a sorte, ao final de cada argumentação, consigna-se a ausência de registro no BACEN, demandado *independentemente de ocorrida transferência de tecnologia*.

Quanto às remessas em favor de pessoas não ligadas, embora não referido na ementa, o voto condutor do recorrido parte da premissa que o art. 52 da Lei nº 4.506/64, integrado ao art. 354 do RIR/99, exige o registro no BACEN para dedutibilidade das *importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante*. E que, na hipótese de contratações com transferência de tecnologia, sujeitas a averbação no INPI, deve ser observado, também, o limite estabelecido no *caput* do art. 355 do RIR/99. Mas complementa que apesar de o INPI exigir a transferência de tecnologia para averbação dos contratos, 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*.

Esclareça-se que os embargos de declaração opostos pela Contribuinte nada especificaram acerca destas diferentes construções argumentativas presentes no acórdão recorrido, limitando-se a questionar a adoção, pelo Colegiado *a quo*, das razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, por evidenciar a desconsideração dos laudos periciais juntados aos autos depois daquela decisão, e que atestariam a inexistência de transferência de tecnologia.

Tinha razão a embargante quando apontou que o acórdão recorrido afirmara a existência de transferência de tecnologia em todas as contratações motivadoras das remessas glosadas, e que tal circunstância *requereria a averbação dos contratos de serviços no INPI*. Contudo, o registro no BACEN como requisito de dedutibilidade não fora afirmado em razão da existência de transferência de tecnologia, mas sim por se tratar de serviços técnicos, acerca dos quais o registro também era devido na hipótese de *serviços técnicos complementares ou despesas*

vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI, conforme premissas inicialmente fixadas.

Neste ponto vale uma ressalva em relação ao voto do I. Relator: no acórdão recorrido, de fato, *prevaleceu o entendimento de que a AVERBAÇÃO e o REGISTRO junto ao INPI e BACEN constituiriam requisitos legais da dedutibilidade prevista nos arts. 354 e 355 do RIR/99, pouco importando a existência ou não de transferência de tecnologia*, mas isto porque, em relação às remessas para controladoras direta e indireta a falta de registro no INPI, ainda que por inexistência de transferência de tecnologia, é suficiente para a indedutibilidade das remessas, vez que a dedutibilidade está condicionada ao registro no INPI, ou seja, à existência de transferência de tecnologia. Para além disso, em relação a todas as remessas, a falta de registro no BACEN já impediria a dedutibilidade, *pouco importando a existência ou não de transferência de tecnologia*, já que o registro seria exigível ainda que o serviço contratado não se sujeitasse a averbação no INPI. Ou seja, irrelevante a prova de que não houve transferência de tecnologia, porque esta circunstância apenas reforçaria a indedutibilidade das remessas a controladoras direta e indireta e não afastaria a indedutibilidade calcada na falta de registro do contrato no BACEN.

Assim delineado o conteúdo decisório expresso pelo Colegiado *a quo*, vale observar que o recurso especial da Contribuinte não teve seguimento quanto à primeira divergência, que tratava da nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa, dada a não apreciação dos laudos periciais apresentados em diligência e que *seriam conclusivos no sentido de que não houve transferência de tecnologia em nenhum dos serviços que compõem a autuação fiscal*. Não houve apresentação de agravo contra esta decisão. O seguimento se limitou à segunda divergência designada como “inaplicabilidade dos artigos 354 e 355 do RIR/99 na ausência de transferência de tecnologia e da necessidade do Fisco comprová-la”, isto porque os paradigmas CSRF nº 01-1.570 e 1402-00.877 indicariam *claramente que essas decisões divergem do entendimento expresso no recorrido, no sentido de que a transferência de tecnologia é questão irrelevante para a solução do litígio*. Segundo referidos paradigmas, seria *admitida a dedução de despesas de natureza semelhante às analisadas no presente processo, quando não há prova nos autos de que houve transferência de tecnologia*.

A Contribuinte assim refere a materialidade contestada em seu recurso especial:

- (i) dedução de despesas com serviços supostamente técnicos – que pressupõem transferência de tecnologia segundo o art. 355, §3º, do RIR/99 – pagas a beneficiários no exterior, inclusive terceiros não vinculados à Recorrente, sem observância dos arts. 249, 251, 354 e 355 do RIR/99, computadas na apuração do resultado do:
 - a. ano-calendário 2004 relativas a diversos projetos de construção de turbinas e de geradores hidroelétricos no valor de R\$ 5.783.901,93;
 - b. ano-calendário de 2005 relativas a diversos projetos de construção de turbinas e de geradores hidroelétricos, no valor de R\$ 2.393.472,29;

[...]

Sob esta premissa de a autoridade fiscal ter suposto que os serviços, por terem a natureza de “assistência técnica”, resultariam em “transferência de tecnologia”, a Contribuinte questiona a avaliação individual de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil *sobre características de serviços que exigem competência técnica específica para usa correta compreensão*. Refere que a decisão de 1ª instância teria inovado o lançamento, *agregando novos argumentos em defesa da comprovação de transferência de tecnologia com base na legislação infralegal do INPI (fls. 2183/2234)*, bem como afirmado a necessidade de registro/averbação na

hipótese de pagamentos a *empresas ligadas ou não*, e na hipótese de não haver transferência de tecnologia.

Diz, ainda, que apesar das diligências promovidas antes do julgamento dos recursos de ofício e voluntário, que demandaram manifestação técnica acerca da existência de transferência de tecnologia, o Colegiado *a quo* se pautou na decisão de 1ª instância que já ignorara os laudos antes apresentados, e assim proferiu decisão divergente da jurisprudência do CARF que *de longa data, fixou como requisito para a incidência dos artigos 354 e 355 do RIR/99 a caracterização da transferência de tecnologia, a ser provada nos autos*. Destaca ter sido reiterado, em sede de embargos, que *haver ou não transferência de tecnologia é absolutamente indiferente* no presente caso.

A PGFN, de seu lado, defende o não conhecimento do recurso especial porque o acórdão recorrido condiciona a dedutibilidade à *averbação no INPI e no BACEN*, e os acórdãos indicados como paradigma tratam da questão sob o enfoque da comprovação da transferência de tecnologia, sendo que *diante da análise de provas em contextos distintos, próprios de cada processo, não há como estabelecer divergência, principalmente sobre a interpretação de norma tributária*.

O paradigma nº CSRF 01-1.570 foi editado em 12/08/1993, em face de custos glosados nos exercícios de 1985, 1986 e 1987, por se referirem a *"serviços de assessoria de planejamento do produto Fosfato Bicalcio"*, tendo em vista a falta de comprovação da efetiva prestação do serviço e a falta de averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), considerando tratar-se de remuneração envolvendo transferência de tecnologia. Fundamentaram a glosa os artigos 191, §2º e 233, §3º do RIR/80, que assim expressavam:

Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/1964, art. 47, § 1º).

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

[...]

Art. 233. 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 5% (cinco por cento) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (Lei nº 3.470/1958, art. 74, Lei nº 4.131/1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730/1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro 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 grau de essencialidade (Lei nº 4.131/1962, art. 12, § 1º).

§ 2º 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 Regulamento ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131/1962, 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, obedecidos o prazo e as condições da averbação, e ainda, as prescrições contidas nos arts. 29, 30, 90 e 126 da Lei nº 5.772, de 21 de dezembro de 1971.

O primeiro dispositivo corresponde ao art. 299, §2º do RIR/99 (art. 47, §2º da Lei nº 4.506/64), que não é fundamento legal da presente exigência. Já o segundo dispositivo está contemplado em parte da fundamentação da presente exigência, abaixo destacada em **negrito** nos correspondentes artigos do RIR/99:

Assistência Técnica, Científica ou Administrativa

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).

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).

§ 1º 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 nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º 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 nº 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.

De plano merece destaque o fato de o art. 50 da Lei nº 8.383/91 ser fundamento de parcelas da presente exigência e não estar vigente à época em que formalizado o lançamento analisado no primeiro paradigma. Mais relevante, ainda, é que sua referência está no art. 354 do RIR/99, que foi parcialmente reproduzido no art. 234 do RIR/80, abaixo transcrito, e que não foi consignado na acusação examinada no primeiro paradigma:

Art. 234. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagens da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506/1964, 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 enviados 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 da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos 5 (cinco) primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais 5 (cinco) anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131/1962, art. 12, § 3º).

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

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

b) 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.

Quanto à forma prescrita no art. 355, §2º, do RIR/99, referida nos termos da Lei nº 9.279/96, tem-se que o art. 233, §3º do RIR/80 trazia determinação semelhante, mas citando artigos da Lei nº 5.772/71, de modo que não se prestaria a diferenciar os casos.

De plano, porém, já se pode observar que tal paradigma não se prestaria a caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca das remessas às controladoras da Contribuinte.

No voto condutor do primeiro paradigma, esta 1ª Turma da CSRF analisou recurso fazendário apontando afronta ao *disposto no artigo 233, § 3º do RIR/80, que estabelece como condição de dedutibilidade de importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a título de aluguéis ou royalties, ou remuneração que envolva transferência de tecnologia, a que somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no INPI, observados*

o prazo e as condições da averbação, e ainda as prescrições contidas na Lei nº 5.772/71 (arts. 29,30, 90 e 126). A decisão foi no sentido de que não houve comprovação da transferência de tecnologia ou que esta tenha sido contratada, ou mesmo comprovação da aquisição e/ou introdução de processos especiais de produção, sem o que não seria exigível a averbação do contrato junto ao INPI para fins de dedutibilidade. No entender daquele Colegiado, somente seria indubitável que os serviços prestados também englobassem a transferência de tecnologia se obtida esta confirmada por perícia ou lado efetuados por técnicos ou empresas especializada, instituto tecnológico ou mesmo diligências ou consultas juntos ao INPI.

Tal interpretação, assim, poderia se prestar a infirmar uma acusação fiscal que, a partir da interpretação dos termos do contrato, concluísse pela existência de transferência de tecnologia sem a prova técnica correspondente. Sua aplicabilidade, porém, estaria limitada às exigências fundamentadas no art. 355 do RIR/99, que traz em seu §3º, como condição de dedutibilidade, a exigência de averbação junto ao INPI para qualquer contratação que *envolva transferência de tecnologia*. Não afetaria, assim, as condições de dedutibilidade contidas no art. 354 do RIR/99, porque referem, genericamente, importâncias pagas *a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro*, e estabelecem unicamente para o caso de seu pagamento ser feito *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*, a exigência de que os contratos assinados a partir de 31/12/1991 sejam *averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI e registrados no Banco Central do Brasil*, de onde exsurge a conclusão de que se não há averbação no INPI por inexistência de transferência de tecnologia as remessas já são, somente por isso, indedutíveis, para além de o registro no Bacen ser sempre necessário.

Da comparação do primeiro paradigma com o recorrido, impõe-se concluir que a divergência não resta caracterizada em face das remessas a pessoas domiciliadas no exterior que mantenham, direta ou indiretamente, o controle do capital da Contribuinte com direito a voto, ou seja, em relação às remessas por meio dos contratos de câmbio n.ºs 05/056304, 05/055967, 05/067156, 05/061569, 05/065198, 04/005828 e 04/005985 (destinadas ao pagamento de serviços tomados de sua controladora indireta Voith Siemens Hydro Power Generation GmbH & Co. KG (VSHPG)), dos contratos de câmbio n.ºs 04/017964, 04/063974, 04/044588, 05/028338 e 05/062815 (destinadas ao pagamento de serviços tomados de sua *controladora sediada no exterior*), e do contrato de câmbio n.º 04-010872 (referente a *serviço prestado no qual foram produzidos relatórios pela controladora alemã*), vez que a legislação interpretada nos acórdãos comparados é distinta, dados os novos requisitos de dedutibilidade, nesta seara, postos pelo art. 50 da Lei nº 8.383/91, para além de subsistir fundamento inatacado no acórdão recorrido, correspondente à necessidade de registro no BACEN na hipótese de *serviços técnicos complementares ou despesas vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI*, ou seja, ainda que não houvesse transferência de tecnologia. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Já com referência às demais remessas (contratos de câmbio n.º 04-054247, 04-033127, 04/004477, 04/049262, 05/055965, 04/004765 e 05/045813, além dos destinados à Universidade Técnica de Dresden), a divergência jurisprudencial não resta demonstrada, apenas,

por fundamento inatacado. Como demonstrado, o acórdão recorrido afirma que o registro no BACEN é necessário ainda que não se trate de contrato averbado no INPI, ou seja, no qual não haja transferência de tecnologia, e afirma essa exigência a partir dos incisos do art. 354 do RIR/99.

Frise-se: em momento algum a Contribuinte debate, em seu recurso especial, o condicionamento do registro no BACEN à existência de transferência de tecnologia, no suposto de que apenas os contratos averbados no INPI se sujeitariam a registro. Ou seja, não enfrenta um dos fundamentos da glosa que foi a necessidade de registro no BACEN, afirmada no acórdão recorrido ainda que inexistente transferência de tecnologia, e isso sob a interpretação da legislação específica de regência que impõe tal registro também na hipótese de *serviços técnicos complementares ou despesas vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI*. Para além disso, tal fundamento também não foi enfrentado no paradigma, o que dispensa qualquer cogitação de superação da ausência de demonstração do dissídio jurisprudencial neste ponto.

O I. Relator tem razão quando afirma que em ambos paradigmas há uma flexibilização da necessidade do registro dos contratos por *não caracterização de transferência de tecnologia nos negócios*. Este primeiro paradigma está orientado pelo entendimento de que, para se afirmar *indubitável que os serviços prestados também englobassem a transferência de tecnologia*, necessária seria a confirmação *por perícia ou laudo efetuados por técnicos ou empresas especializada, instituto tecnológico ou mesmo diligências ou consultas juntos ao INPI*. Note-se, inclusive, que disto resultou a negativa de provimento ao recurso especial da PGFN contra decisão que restabelecera *a dedutibilidade dos pagamentos a título de “serviços de assistência técnica”*, sem se cogitar da confirmação, em prova produzida nos autos, da inexistência de transferência de tecnologia. Bastou a autoridade lançadora não ter produzido a prova técnica de transferência de tecnologia na forma requerida (*perícia ou laudo efetuados por técnicos ou empresas especializada, instituto tecnológico ou mesmo diligências ou consultas juntos ao INPI*). Contudo, não se tratava, ali, de remessas a controladoras do sujeito passivo já na vigência do art. 50 da Lei nº 8.383/91, assim como nada foi dito, na acusação fiscal, acerca da existência, ou não, de registro do contrato no BACEN, como exigido nestes autos, ainda que não houvesse transferência de tecnologia.

O segundo paradigma, nº 1402-00.877, por sua vez, tem em conta *gastos de assistência técnica* firmados em contrato datado de 01/09/2000 e averbado no INPI, mas objeto de aditivo de 31/08/2001, no qual a prestação dos serviços foi cedida à sócia controladora da fiscalizada, e que também teria sido averbado no INPI. A glosa se deu porque despesas desta natureza se sujeitariam ao limite de 5% da *receita líquida do produto fabricado ou vendido no ano*. O lançamento foi fundamentado nos arts. 354 e 355 do RIR/99.

O voto condutor do segundo paradigma refere a decisão de 1ª instância que, citando soluções de consulta, firmou que *somente estão sujeitas às restrições estabelecidas pelos artigos 354 e 355, do RIR/1999, as somas das quantias devidas a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia*. Sob esta premissa, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu, a partir da natureza dos serviços contratados, que estaria caracterizada a transferência de tecnologia e, assim, seria aplicável o limite de dedutibilidade aplicado pela autoridade lançadora. O outro Colegiado do CARF, porém, entendeu que não estava caracterizada a transferência de tecnologia, vez que não demonstrada *a obrigação da contratada em transmitir conhecimento, visando a assimilação dos elementos de tecnologia por parte da empresa contratada*, especialmente em razão dos termos do contrato celebrado. Neste contexto, o fato de

contrato ter sido registrado no INPI, isoladamente, não é prova suficiente para caracterizar a efetiva transferência de tecnologia, e não há nos autos outras provas que caracterizem que efetivamente houve transferência de tecnologia.

A aplicação do limite de 5% da *receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido* está expressa no art. 355 do RIR/99, no qual há, também, outra premissa de dedutibilidade, em seu §3º, para *remuneração que envolva transferência de tecnologia*, na qual se faz necessária a *averbação do respectivo ato ou contrato* no INPI. O paradigma, assim, afirma que o limite de 5% somente será aplicável se houver prova da transferência de tecnologia, ainda que o contrato esteja *registrado no INPI*. Mais uma vez não há qualquer interpretação acerca do art. 354 do RIR/99, que, como antes dito, refere, genericamente, importâncias pagas *a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro* para demandar o registro do contrato no BACEN, e estabelece para o caso de seu pagamento ser feito *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*, a exigência de que os contratos assinados a partir de 31/12/1991 sejam *averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI e registrados no Banco Central do Brasil*, sem qualquer demanda de que envolvam transferência de tecnologia.

Veja-se que, no caso tratado no segundo paradigma, o aditivo do contrato para cessão da prestação de serviços à sócia controladora foi averbado no INPI. A questão, portanto, se cingiu à demonstração de transferência de tecnologia para fins de aplicação do limite de dedutibilidade, especificado no *caput* do art. 355 do RIR/99.

Nenhuma das remessas glosadas nestes autos teve seu valor confrontado com o limite estabelecido no *caput* do art. 355 do RIR/99 porque a inexistência de averbação no INPI, e a consequente interpretação de que inexistiria transferência de tecnologia, dispensava essa verificação. Para além disso, ainda que a inexistência de averbação no INPI se desse por não haver transferência de tecnologia, isso não só já justificaria a glosa das remessas às controladoras direta e indireta da Contribuinte – consoante a exigência vigente a partir do art. 50 da Lei nº 8.383/91 – além de, para todas as remessas, a glosa subsistir sustentada na falta de registro no BACEN, exigível em ambas hipóteses.

Decorre daí que este paradigma também não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial, vez que nele não houve debate acerca da necessidade, ou não, de registro no BACEN. A conclusão de que a averbação do contrato no INPI não é evidência de transferência de tecnologia é insuficiente para reverter o fundamento adicional do acórdão recorrido no sentido de que o registro no BACEN é exigível para serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Mais uma vez confirma-se, como interpretado pelo I. Relator, que neste paradigma há uma “flexibilização” da necessidade do registro dos contratos por *não caracterização de transferência de tecnologia nos negócios*, mas agora sob ótica diferenciada, porque o segundo paradigma afirma o reverso: que o registro do contrato no INPI não caracteriza, necessariamente, transferência de tecnologia, e assim não submete a dedutibilidade ao limite do *caput* do art. 355 do RIR/99. Ocorre que, para assim concluir, o outro Colegiado do CARF teve em conta as circunstâncias específicas do serviço contratado. E, como nestes autos não houve registro dos contratos no INPI, ainda que se relevasse o fundamento inatacado acerca da necessidade de registro no BACEN, seria necessário algum alinhamento fático para se dizer que a decisão do paradigma reformaria a conclusão do Colegiado *a quo* no sentido de que a natureza dos serviços prestados evidenciaria transferência de tecnologia.

De fato, a decisão no paradigma de que não estaria caracterizada a transferência de tecnologia se deu porque não demonstrada *a obrigação da contratada em transmitir conhecimento, visando a assimilação dos elementos de tecnologia por parte da empresa contratada*, mas isto especialmente em razão dos termos do contrato celebrado, transcrito nos seguintes termos no voto condutor do paradigma:

CONSIDERANDO que a SSGI, é empresa especializada em pesquisa e prospecção de petróleo, com operação a nível mundial, e detentora exclusiva do uso de várias tecnologias de grande aplicação em serviços de exploração geofísica;

CONSIDERANDO que no Brasil esses produtos e serviços são dificilmente encontrados no mercado e que a SSGI, possui ainda os equipamentos, programas de computador, pessoal especializado e outros recursos necessários à execução dos serviços especializados que a GOB pretende realizar no Brasil;

CONSIDERANDO que a GGB necessita de certos serviços técnicos, a fim de que possa executar as suas operações diárias e desenvolver os serviços, para assegurar continuidade e continuada melhoria de suas operações nos contratos firmados aqui no Brasil com a SFR Petróleo do Brasil Ltda, para a exploração e produção de hidrocarbonetos no Bloco BPOT-2, na Bacia Potiguar (RN), e na aquisição de dados sísmicos não exclusivos no Bloco BPOT-10, na Bacia Potiguar, que serão posteriormente comercializados.

Assim, à vista dessas considerações e premissas, as partes resolvem, de mútuo e comum acordo, celebrar um Contrato de Serviços Técnicos, que será regido pelas seguintes cláusulas:

I) A SSGI fornecerá à GGB os profissionais especializados necessários à execução dos serviços de geofísica a serem contratados pela GGB com empresas petrolíferas sediadas no Brasil.

II) A GGB ficará responsável pelos técnicos da SSGI., enquanto estiverem a serviço da GGB, suportando despesas de viagens e manutenção, hospedagem, transporte e obtenção de vistos.

III) Como remuneração pelos serviços técnicos prestados, a GGB pagará à SSGI, em bases mensais, em Dólares Norte Americanos, as quantias demonstradas na " Lista Homem/Dia" anexa, quando de sua efetiva realização.

(...)

V) (...) Todos os pagamentos devidos à SSGI, nos termos deste Contrato, deverão ser efetuados pelo valor efetivamente pactuado, arcando a GGB, com o Imposto de Renda incidente sobre as remessas e quaisquer impostos, taxas, encargos, custos ou ônus no Brasil, devidos em função das operações entre ambas as empresas;

VI) Os salários e encargos trabalhistas dos profissionais especializados a serviço da GOB serão de exclusiva responsabilidade da SSGI, não cabendo a GGB nenhum ônus a título de remuneração desses profissionais.

VII) O prazo do presente contrato será de quatorze (14) meses, a contar de 01/09/2000, data do início dos serviços técnica, sabendo-se, entretanto, que qualquer das Partes poderá cancelar ou terminar o presente Contrato a qualquer tempo durante o prazo inicial (ou em qualquer outra renovação de prazo), notificando a outra Parte com antecedência de trinta (30) dias;

É diante destes termos que o voto condutor do segundo paradigma conclui:

A autuada tem por objetivo social a realização de serviços de prospecção geofísica e outros serviços técnicos relacionados ao estudo geológico e geofísico do solo e subsolo, processamento e interpretação de dados, bem como a locação de equipamentos, máquinas e instrumentos técnicos e científicos e a prestação de serviços de assistência técnica a máquinas, equipamentos e instrumentos técnicos.

Somente estão sujeitas às restrições estabelecidas pelos artigos 354 e 355 do RIR/99 os valores devidos a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante). Em se tratando de contratação de **empresa domiciliada no Canadá, que coloca à disposição da contratante serviços técnicos especializados, para serem executados em empresa petrolífera brasileira, cliente da contratante**, aplica-se o disposto no art. 299 do RIR/99, que estabelece, a dedutibilidade de despesas operacionais, com a observância dos requisitos da necessidade e usualidade das despesas.

Para se falar em transferência de tecnologia, **deveria estar claro nos autos a obrigação da contratada em transmitir conhecimento, visando a assimilação dos elementos de tecnologia por parte da empresa contratante**, entretanto, não vislumbro do teor do contrato celebrado, que tenha sido contratada a transferência de tecnologia, mas apenas, serviços técnicos especializados. *(negrejou-se)*

No presente caso, as remessas foram motivadas 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;*
- *serviços consistentes no fornecimento de especificações para determinação das turbinas hidráulicas utilizadas em projetos relacionados pela contribuinte;*
- *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;*
- *serviços de supervisão de desmontagem, montagem e de reforma de máquinas de isolamento do enrolamento do estator de hidrogeradores;*
- *serviços nos quais a prestadora enviou um técnico que avaliou trincas existentes em duas turbinas da usina de Itaipu, tendo proposto soluções, sem ensinar como teria chegado àquelas conclusões, mas que corresponderam a serviço eminentemente técnico de engenharia com a produção de relatórios; e*
- *serviços que consistiram 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.*

Como são distintos os serviços e os contratos, e o paradigma não especificou os critérios para concluir que não estava clara **a obrigação da contratada em transmitir conhecimento, visando a assimilação dos elementos de tecnologia por parte da empresa**

contratante, não é possível cogitar se a mesma solução seria aplicada nestes autos. Veja-se que o Colegiado *a quo* chegou a conclusão diferente, mas sob os seguintes critérios expostos:

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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

...pagamento correspondente ao serviço efetivamente prestado à Impugnante, através do envio ao país de técnico estrangeiro, ...

[...]

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 ...

[...]

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.

Assim, diversamente do recorrido que estipulou critério para decidir pela existência de transferência de tecnologia, e afirmou sua aplicabilidade em razão dos contornos das operações que motivaram as remessas analisadas, o segundo paradigma apenas afirmou a inexistência de transferência de tecnologia a partir da contratação específica, sem estipular o

critério aplicado, o que vincula a decisão ao contexto probatório daqueles autos e impede a caracterização do dissídio jurisprudencial em face da contratação de serviços distintos.

No mais, destaque-se, também aqui, o que consignado em relação ao primeiro paradigma: como a Contribuinte não debateu o condicionamento do registro no BACEN à existência de transferência de tecnologia, e assim não enfrentou o fundamento da glosa pautado na necessidade de registro no BACEN na hipótese de *serviços técnicos complementares ou despesas vinculadas àquelas operações, ainda que estas não se sujeitem ao registro no INPI*, e não há, também no segundo paradigma, o enfrentamento desta questão, dispensada está qualquer cogitação de superação da ausência de demonstração do dissídio jurisprudencial neste ponto, subsistindo o fundamento inatacado como evidência da inutilidade do recurso especial interposto pela Contribuinte.

Por todo o exposto, esta Conselheira diverge do I. Relator e entende que deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa