



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

**Processo n°** 16643.000337/2010-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.431 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO PIS COFINS  
**Recorrente** HONDA AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA.

Incide Cofins-Importação sobre o pagamento à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços, como os de assistência técnica, previstos em contrato de transferência de tecnologia.

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

Exercício: 2006

CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA.

Incide Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o pagamento à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços, como os de assistência técnica, previstos em contrato de transferência de tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Tatiana Midori Migiyama e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Tatiana Midori Migiyama, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, a ementa do acórdão recorrido e as razões de recurso voluntário apresentado pela recorrente:

*Cuida o presente processo da lavratura - contra o sujeito passivo em epígrafe - dos Autos de Infração discriminados abaixo, cuja ciência ocorreu em 28/12/2010 (fls. 505 e 513), cujos anexos são o Termo de Verificação Fiscal às fls. 486 a 500, bem como o disposto nos demonstrativos de apuração às fls. 501 a 503, 509 a 511:*

*a) Auto de Infração que consta às fls. 504 a 508, em que foi constituído o crédito tributário no valor total de R\$13.805.457,96, que inclui contribuição, juros de mora (calculados até 30/11/2010) e multa, relativamente à contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS), código Receita 0434, cujos fatos geradores estão discriminados às fls. 506 a 508, com enquadramento legal às fls. 503 e 508;*

*b) Auto de Infração que consta às fls. 512 a 516, em que foi constituído o crédito tributário no valor total de R\$2.997.237,54, que inclui contribuição, juros de mora (calculados até 30/11/2010) e multa, relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), código Receita 0449, cujos fatos geradores são os discriminados às fls. 514 a 516, com enquadramento legal às fls. 511 e 516.*

*2. Irresignada com os lançamentos, em 27/01/2011, às fls. 520 a 536, apresentou a Contribuinte peça impugnativa, acompanhada dos documentos que foram juntados aos autos por meio da qual, em síntese, valendo-se de doutrina pátria, assim se manifesta:*

*a) opõe-se a Contribuinte ao entendimento da Autoridade Autuante quanto a que, [...] em alguns casos, descritos pela empresa como Royalties e em outros serviços, não houve o recolhimento do PIS-Importação de Serviços nem da COFINS-Importação de Serviços, embora o contrato entre as partes e invoice indicassem também o fornecimento de serviços. Afirma a Contribuinte que, a acolher-se tal entendimento, implicaria ser ela [...] devedora das contribuições para o PIS e para a COFINS incidentes sobre a importação de serviço em decorrência da remessa de valores ao exterior denominados de "royalties", mas cujos contratos envolveriam transferência de tecnologia associada à prestação de serviços (fl. 521);*

b) alega que estaria equivocada a interpretação da Autoridade Autuante quanto ao objeto do contrato firmado entre a Contribuinte e a empresa Honda Motor Co Ltd., uma vez que os valores remetidos ao exterior decorreriam de efetiva transferência de tecnologia relacionada à fabricação de veículos, e que, por isso, não se submeteriam à tributação das contribuições em tela (fl. 522);

c) pretende afastar o contido no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 489, quanto a que [...] o termo royalty está relacionado à cessão e licença de uso e não se confunde com o fornecimento de tecnologia e de assistência técnica, que tem características de prestação de serviço. Alega a Contribuinte que teria sido a partir da interpretação dada ao termo royalty que entenderia a Autoridade Autuante que tudo que não estivesse relacionado à cessão ou licença de uso, seria prestação de serviço;

d) vale-se do disposto na alínea "c" do art. 22 da Lei n.º 4.506, de 1964, para afirmar que o caso em análise se trataria de remessa de royalties para o exterior a título de direito de uso de fórmula de fabricação empregada na produção industrial da marca Honda;

e) vale-se, outrossim, do disposto nos art. 16 e 17 da Instrução Normativa n.º 252, de 2002, da então Secretaria da Receita Federal, para concluir que os [...] royalties são rendimentos de qualquer espécie decorrente do uso, fruição, exploração de direitos dentre os quais destacamos o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, e que [...] assistência técnica é a **assessoria permanente** prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta [negrejado e sublinhado do texto original] [fls. 524 e 525];

f) afirma a Contribuinte, na pretensão de esclarecer a natureza da operação que realiza, que se trataria de remessas a títulos de royalties, em decorrência da transferência de tecnologia, é dizer, know-how cedido pela Honda Motor Co Ltd., e não por consequência de prestação de serviço como teria entendido a Autoridade Fiscal (fl. 525);

g) para corroborar suas alegações, transcreve a Contribuinte fragmento de contrato: "Artigo 3. (Transferência de Tecnologia) 3.1 Durante o prazo deste Contrato, HM fornecerá a HAB as **Informações Técnicas** na medida considerada necessária pela HM, revelando-as em forma documentada, e/ou enviando o(s) perito(s) técnico(s) de HM ou de sua designada para instruí-los e aconselhá-los sobre a aplicação das Informações Técnicas e/ou de outro modo, da maneira mencionada neste Artigo 3" [negrejado e sublinhado no texto original] [fl. 525];

h) assim, assevera a Contribuinte que o objeto do contrato seria a transferência de tecnologia que implicaria o fornecimento de informações técnicas sobre produtos e peças desenvolvidos pela Honda Motor Co Ltd., sendo que, para isso, seria necessário a **presença de técnicos estrangeiros especializados dessa empresa,**

*para instruir a Contribuinte sobre a aplicação destas informações técnicas [fl. 525];*

*i) afirma que a transferência de know-how, que seria bem jurídico intangível, requereria a forma documental ou a forma pessoal, é dizer, neste último caso, necessitaria peritos técnicos aptos a instruir e aconselhar a Contribuinte sobre a aplicação das informações técnicas necessárias à execução do objeto do contrato [fl. 525];*

*j) alega que o contrato trataria de dois meios de transferência do conhecimento da produção de automóvel: [...] a **transferência documental**, por meio da qual o conhecimento em questão é transferido por manuais, relatórios, etc.; e a **transferência pessoal**, na qual o conhecimento é transmitido direta e verbalmente entre pessoas [negrejado e sublinhado no texto original] [fl. 529];*

*k) aponta que a Autoridade Autuante se teria equivocado [...] ao considerar que o contrato, denominado de "Contrato de Serviços", possuiria autonomia distinta daquela avençada que tem por objeto a transferência de tecnologia [fl. 529];*

*l) alega ausência de previsão de remuneração que pesaria sobre [...] o conteúdo do denominado "Contrato de Serviços [fl. 529];*

*m) defende que seria [...] da própria natureza do produto fabricado -automóveis - a necessidade de **treinamento técnico** de engenheiros para a transmissão dos conhecimentos técnicos especializados [negrejado do texto original] [fl. 530];*

*n) afirma que a Autoridade Fiscal teria reconhecido que [...] **eventualmente** poderá haver a assistência técnica quando da transferência de tecnologia. Corrobora sua alegação ao transcrever fragmento do Termo de Verificação Fiscal à fl. 494: "Fornecimento de Tecnologia: Contratos que objetivam a aquisição de conhecimento e de técnicas não amparados por direitos de propriedade intelectual, destinados à produção de bens industriais e serviços. **Este tipo de contrato PODE ter associado assistência técnica PARA FACILITAR a transferência de tecnologia**, como é o caso) e "UM -Licença não exclusiva" (UM - Uso de Marca: Contratos que objetivam o licenciamento de uso da marca registrada ou pedido de registro depositado no INPI.) - g.n. [negrejado e sublinhado no texto original] [fls 530 e 531];*

*o) assevera que, para configurar serviço de assistência técnica, nos termos da Instrução Normativa n.º 252, de 2002, deveria ser permanentemente prestado;*

*p) alega a Contribuinte que [...] todos os intitulados "serviços técnicos" nada mais são do que a forma de concretização do contrato de transferência de tecnologia, que deverá ser executado nos estritos métodos e procedimentos estabelecidos pela "HM", seguindo os seus controles de qualidade. E conclui que [...] o "serviço técnico" não existe sem a transferência de tecnologia [fls. 531 e 532];*

q) *assevera que [...] o treinamento técnico dos engenheiros da "HAB", previsto na Cláusula 3.3 do "Contrato de Transferência de Tecnologia" não pode ser entendido como qualquer tipo de prestação de serviço (assistência técnica) prestado pela "HM", porque a redação é bastante clara de que este treinamento é para que se dê a própria transferência da tecnologia dos profissionais técnicos da "HM" para os profissionais da Impugnante [negrejado e sublinhado no texto original] [fl. 532];*

r) *alega que [...] a Cláusula 5 do Anexo II do "Contrato de Colaboração Técnica" afasta a remuneração pela cessão de profissionais de tais profissionais da HM. APENAS ENQUANTO HOVER O CONTÍNUO PAGAMENTO DO ROYALTY PELA IMPUGNANTE, apurado nos termos da citada Cláusula 13 [negrejado e sublinhado do texto original] [fl. 532];*

s) *afirma que [...] o contrato estabelecido entre as partes consiste numa obrigação de dar, e não numa obrigação de fazer, qual seja, a "HM" tem a obrigação de dar o "know-how", e outras informações técnicas, e não a obrigação de fazer, ou seja, de prestar serviços [fl. 532];*

t) *refuta a existência de prestação de serviços, ao alegar que [...] um contrato desta natureza, em regra, tem sua remuneração estabelecida de acordo com o critério "homem/hora", o que não é o caso dos autos! *Conclui que [...] não há prestação de serviço realizada por pessoa jurídica localizada no exterior, nos termos do que prevê o art. 1º, § 1º e incisos da Lei nº 10.865/2004. Logo, também não há que se falar em exigência de PIS-Importação e de COFINS-Importação [fl.533]**

u) *rechaça a Contribuinte de que haveria prestação de serviço, porque [...] inexistiria um dos elementos essenciais para a exigência do tributo, qual seja, o elemento quantitativo da regramatrix de incidência tributária denominado de "base de cálculo", pois, quando a assistência técnica é prestada, nenhum valor é pago a "HM" [negrejado e sublinhado do texto original] [fl. 533];*

v) *aponta o Artigo 13. (Remuneração) para argumentar que, [...] quando houver orientação, treinamento, ou suporte técnico, há que se destacar que estes não serão remunerados pela "HAB", carecendo, assim, de um elemento necessário para a exigência de tributo: base de cálculo. Ademais, *assevera que, nos termos do que preveria a Lei n.º 10.865, de 2004, não haveria que se falar em [...] exigência das contribuições analisadas sem que haja remuneração, pois esta lei considera como devido o tributo quando do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado . *Conclui que não houve pagamento [...] em decorrência da prestação de "serviço técnico" [negrejado e sublinhado do texto original] [fls. 533 e***

w) cita o disposto na Lei n.º 4.131, de 1962, e Portaria do Ministério da Fazenda n.º 436, de 1958, que estabelecem percentual máximo para a remessa de valores ao exterior quanto à transferência de tecnologia, e conclui que não existiria [...] margem de discricionariedade para a remuneração da operação pela ora Impugnante, que o faz no limite máximo permitido pela legislação pertinente [fl. 535];

x) após apresentar o rol de argumentos para afastar a exigência das contribuições em tela sobre a prestação de serviços, consoante atestado no Termo de Verificação Fiscal, protesta a Contribuinte pela juntada de outros documentos que comprovem suas alegações, em atendimento do princípio da verdade material que seria inerente ao processo administrativo fiscal [fl. 536].

2.1. Consta, ainda, à fl. 521 que a Contribuinte informa que [...] a impugnação é parcial em virtude do reconhecimento de valores devidos a título de "Demais Serviços", correspondentes ao item "C" do AI [Auto de Infração], cujos montantes serão pagos pela empresa.

A decisão de primeira instância, proferida em Sessão de Julgamento de 29/11/2011 pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, considerou improcedente a impugnação, conforme Acórdão cuja ementa transcreve-se abaixo:

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

*Exercício: 2006*

**CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E ASSISTÊNCIA TÉCNICA. REMUNERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.**

*Incide PIS/PASEP-Importação sobre o pagamento a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços, como os de assistência técnica, de natureza de assessoria permanente, previstos em contrato de transferência de tecnologia.*

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

*Exercício: 2006*

**CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E ASSISTÊNCIA TÉCNICA. REMUNERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.**

*Incide COFINS-Importação sobre o pagamento a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços, como os de assistência técnica, previstos em contrato de transferência de tecnologia.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Exercício: 2006*

**FASE LITIGIOSA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.**

*Na fase litigiosa do processo administrativo fiscal, o momento processual para apresentação de provas é o definido pelo disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações posteriores.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A recorrente foi cientificada do teor do referido acórdão em 5/1/2012, tendo protocolado recurso voluntário em 6/2/2012, no qual reitera os argumentos expedidos na peça impugnatória.

Em resumo, afirma que não teria havido “prestação de serviços”, mas sim remessa de *royalties* para o exterior, a título do direito de uso da fórmula de fabricação empregada na produção industrial da marca Honda de automóveis. Assim, tratou-se de transferência de tecnologia, *know how* cedido pela Honda Motor CO. Ltd., através da prestação de informações técnicas na forma escrita ou por envio de perito técnico e/ou engenheiro.

Entende também que não teria ocorrido a prestação do serviço de assistência técnica, pois esta exige a prestação *permanente* de processo ou fórmula secreta, mediante técnicos, estudos e outros serviços semelhantes, que possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Aduz ter existido apenas serviço técnico, considerado o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, conforme a IN SRF nº 252/02 (tratou do tema para fins de IR), e entendido pela recorrente como forma de concretização do contrato de transferência de tecnologia.

Afirma que as remessas efetuadas para a Honda Motor CO. Ltd. não devem sofrer a incidência das contribuições, pois não servem à remuneração dos serviços de assistência técnica, pois se referem à atividade-meio para o processo de produção.

Aduz que o contrato não contempla previsão de “remuneração da prestação de assistência técnica”, tendo afastado expressamente a remuneração dos profissionais da Honda Motor CO. Ltd. enquanto houver o contínuo pagamento do *royalty* pela recorrente devido, nos termos do Contrato de Transferência de Tecnologia (art. 13 do Contrato de Transferência de Tecnologia c/c cláusula 5 do anexo II do “Contrato de Colaboração Técnica”).

Salienta que todos os contratos apresentados pela recorrente estão averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), que é o órgão responsável pela averbação do contrato de transferência de tecnologia, regulamentando também a remessa de valores a esse título.

Embasa seu entendimento em resposta à Consulta formulada pela recorrente ao INPI, que confirmaria que a transferência de tecnologia já está fixada no limite máximo permitido pela legislação (5% sobre o preço líquido de venda dos produtos contratuais), de modo que não haveria meio de se remunerar qualquer assistência técnica eventualmente prestada, inexistindo, assim, base de cálculo das contribuições.

Contesta ainda a incidência sobre o valor global, porque apenas a transferência de tecnologia estaria sendo remunerada. A eventual prestação de assistência

técnica, entendida no presente caso como treinamento via técnico especialista ou por meio de manuais, não seria remunerada.

A recorrente manifesta-se ainda pela possibilidade de se juntar outros documentos aos autos, em especial a Carta/INPI/DICIG/ nº 0311/2011, pois se trataria de fato superveniente, previsto no artigo 16, §4º, “b” do Decreto nº 70.235/72.

A Fazenda Nacional aprestou contra-razões ao recurso voluntário, com os argumentos abaixo expostos.

Aduz que, apesar da qualificação jurídica das remessas para o exterior apenas como royalties efetuada pela recorrente, os contratos entre as partes são mistos, pois além de veicular a cessão e licença de uso, veicula também assistência técnica, que tem natureza jurídica de prestação de serviços.

Entende que os contratos celebrados com a autuada, apesar de veicularem royalties, tratam também de prestação de serviço, sendo referidos contratos utilizados para concretização da própria operação econômica de fabricação e venda de veículos automotores. A autuada é montadora dos veículos automotores, de maneira que a Honda Motor CO. Ltd. tem sua operação econômica reproduzida no Brasil através da Honda Automóveis do Brasil, incluída a prestação do serviço técnico e de assistência técnica.

Salienta que se evidencia a prestação de serviço, ex vi, nos termos do Certificado de Averbação registrado no INPI, fls. 230 a 235, em que o objeto do contrato é “FT- Tecnologia e Assistência Técnica para fabricação de automóvel HONDA CIVIC OITAVA GERAÇÃO”, sendo o contrato de fornecimento de tecnologia definido como “contratos que objetivam a aquisição de conhecimentos e de técnicas não amparados por direitos de propriedade industrial, destinados à produção de bens industriais e serviços” e o contrato de assistência técnica conceituado como “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 qualquer tipo de documento, como por exemplo, relatório”, conforme definição do INPI.

Afirma ainda que é ônus do contribuinte individualizar e segregar os valores referentes à prestação de serviços prevista nos contratos, para que as contribuições recaiam sobre estes valores, já que não incidirá PIS/Cofins-Importação, sobre o valor pago a título de royalties. Como foi verificada a prestação de serviço e o contribuinte não procedeu à individualização, apesar de devidamente notificado, o valor total foi considerado referente a serviços e sofreu a incidência das mencionadas contribuições.

Defende que seja negado provimento ao pedido de apresentação extemporânea de provas, pois não ser trataria de hipótese permitida pela legislação.

Requer, por fim, que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões frente ao Recurso Voluntário interposto, requerendo que seja negado provimento ao mesmo.

**É o relatório.**

**Voto**

Conselheiro CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Inicialmente, em relação à juntada extemporânea de documentos, tem-se que a recorrente apresentou, após o decurso do prazo previsto para a impugnação ao lançamento, resposta de consulta formulada ao INPI.

A resposta foi cientificada a recorrente apenas em 1º/4/2011, o que configura a hipótese prevista no artigo 16, §4º, “b” do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual dela tomo conhecimento.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação foram instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (conversão da Medida Provisória nº 164, de 2004), da qual se extrai os artigos abaixo:

*Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

*§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:*

*I - executados no País; ou*

*II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

*[...]*

*Art. 3º O fato gerador será:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

*[...]*

*Art. 7º A base de cálculo será:*

*I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base, para o cálculo do*

*imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou*

*II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei. (Grifo nosso)*

Mostra-se claro que a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidem na importação de bens estrangeiros ou serviços do exterior.

Quanto aos serviços, enquadram-se na hipótese de incidência aqueles provenientes do exterior, considerados assim os serviços prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior. Os serviços devem ser prestados no País ou, caso executados no exterior, o seu resultado deve ser verificado no país.

Ressalta-se que os serviços possuem características de obrigação de fazer. Tal entendimento já foi objeto de decisão pelo Pleno do STF (RE 116121-SP), da qual se transcreve excerto do voto do Min Celso de Mello:

***Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere. (grifo nosso)***

Ingressando-se na lide, esta se concentra na possibilidade de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre as remessas financeiras efetuadas pela recorrente em decorrência de contratos celebrados com a empresa Honda Motor CO. Ltd., descritos pela recorrente como valores pagos a título de royalties decorrentes de transferência de tecnologia.

O termo *royalty* tem origem na Ciência da Economia, sendo conceituado por Arthur Seldon nestes termos:

*ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.*

*O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de reproduzir sua invenção. (Dicionário de Economia, Editora Bloch)*

O pagamento de *royalties*, portanto, objetiva partilhar o rendimento de um produto entre aquele que detém a propriedade intelectual deste e aquele que efetivamente explora este produto, colocando-o no mercado consumidor.

O conceito de *royalties* para fins tributários encontra-se previsto no artigo 22 da Lei nº 4.506/64:

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

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

*Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (grifo nosso)*

Sobre o tema trata ainda o art. 17, § 1º, incisos I e II da Instrução Normativa SRF nº 252, de 3/12/2002:

*Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.*

*§ 1º Para fins do disposto no caput:*

*I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

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

*II - considera-se:*

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços*

semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido. (grifo nosso)

O professor Alberto Xavier, em análise a legislação referente aos *royalties*, esclarece que:

*À luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição e exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.*

[...]

*No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (art. 22 da Lei 4.506, de 1964).*

(Direito Tributário Internacional do Brasil. *Rio de Janeiro, Forense*, pg. 617/618)

No tocante ao pagamento de royalties a título de transferência de tecnologia (know-how), o Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI define transferência de tecnologia como o processo através do qual um conjunto de conhecimentos, habilidades e procedimentos aplicáveis aos problemas da produção são transferidos, por transação de caráter econômico, de uma organização a outra, ampliando a capacidade de inovação da organização receptora.

Tal conceito encontra amparo nos ensinamentos de Fran Martins:

*Consiste o know how em certos conhecimentos ou processos, secretos e originais, que uma pessoa tem e que, devidamente aplicados, dão como resultado um benefício a favor daquele que os emprega. Esses conhecimentos ou processos devem, como se disse, ser originais e secretos. É justamente com a sua aplicação que resultam benefícios em favor do utilizador do know-how. Daí a sua transferência ser considerada, hoje, uma forte fonte de renda para os possuidores de know-how, sejam pessoas físicas ou jurídicas. (Contratos e Obrigações Comerciais. Editora Forense.)*

Observe-se que o INPI – autarquia federal vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – tem como responsabilidade, dentre outras, o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, de acordo com determinado pelo art. 211, da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Esses contratos são classificados em contratos de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas), contratos de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e contratos de franquia, conforme o disposto no Ato Normativo INPI nº 135, de 15 de abril de 1997:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/04/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 09/04/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 09/04/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por JOEL MIYAZAKI  
Impresso em 17/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ATO NORMATIVO INPI Nº 135, de 1997:

[...]

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

O INPI, dada a diferente natureza jurídica dos institutos, diferencia o fornecimento de tecnologia dos serviços de assistência técnica conforme os conceitos abaixo transcritos:

***Fornecimento de Tecnologia (FT)*** *Contratos que objetivam a aquisição de conhecimentos e de técnicas não amparados por direitos de propriedade industrial, destinados à produção de bens industriais e serviços. Esses contratos deverão conter uma indicação perfeita do produto, bem como o setor industrial em que será aplicada a tecnologia.*

***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 qualquer tipo de documento, como por exemplo, relatório.*

Tendo em vista o exposto, para a definição da lide mostra-se necessário verificar se o fornecimento de tecnologia e a prestação de serviços e assistência técnica e científica se enquadram no conceito de serviços passíveis de tributação pela Contribuição ao PIS/Pasep-Importação e pela Cofins-Importação.

Conforme já esclarecido, a transferência de tecnologia corresponde à transferência de conhecimentos ou técnicas (*know-how*). O que se transmite são dados de uma experiência adquirida no uso de técnica em escala industrial. Transfere-se o direito de uso ou exploração do conhecimento ou da técnica. Nesta situação, constata-se inexistir qualquer prestação de serviços, razão pela qual os valores pagos a este título não se enquadram na hipótese de incidência das contribuições em tela.

Em se tratando de prestação de serviços e assistência técnica e científica, contudo, tais contratos encerram obrigações de fazer – a prestação de serviços especializados de assistência técnica, suporte, treinamento, etc. – de forma a enquadrar-se como fato gerador da Contribuição ao PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Conclui-se, portanto, que os contratos que se restrinjam a transferência de conhecimentos ou técnicas (*know-how*) não envolvem operações passíveis de tributação pelas contribuições em tela, ao passo que os contratos de prestação de serviços e assistência técnica e científica abrangem situações que representam hipótese de incidência.

Observa-se, contudo, que podem ser formalizados contratos envolvendo simultaneamente o fornecimento de tecnologia e a prestação de assistência técnica ou científica. Mostra-se necessário, nestes contratos, que os valores correspondentes aos respectivos pagamentos sejam discriminados separadamente, sujeitando-se à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação somente sobre a parcela relativa à prestação do serviço de assistência técnica ou científica.

Caso o contrato não seja suficientemente claro para individualizar estes componentes, dada a impossibilidade de se verificar o valor pago a título de prestação de serviços, a incidência recai sobre o valor total. Isto devido a apuração do valor devido ser impraticável.

Assim, tendo em vista que a impossibilidade de se definir os valores incidentes decorrem de ato do contribuinte, que deixou de especificar no contrato os valores devidos a título de prestação de serviços, o lançamento deve ser efetuado com base no total dos valores pagos em decorrência do contrato.

Após estes esclarecimentos, resta a tarefa de analisar os contratos formalizados pela requerente para definir a situação que estes se enquadram.

Com esta finalidade, transcreve-se as principais disposições contidas no Contrato de Colaboração Técnica celebrado em 13 de abril de 2006:

#### *CONTRATO DE COLABORAÇÃO TÉCNICA*

*Celebrado por e entre:*

*HONDA MOTOR CO.LTD., (...) (doravante designada "HM").  
(...) HONDA AUTOMÓVEIS DO BRASIL, (...) (doravante denominada "HAB"), (...)*

*CONSIDERANDO QUE a HAB deseja obter e receber informações e assistência técnicas conforme seja necessário para a produção, fabricação e venda de modelos específicos de veículos automotores, e a HM está disposta a dar tal assistência e informação técnica;*

*Cláusula 1 (Finalidade de Contrato)*

*Este CONTRATO DE COLABORAÇÃO TÉCNICA estabelece o relacionamento geral entre a HM e a HAB com relação à transferência de tecnologia com relação aos Produtos e às Peças. [...]*

*Cláusula 2 (Definições)*

*(1) O termo "Produtos" significará os veículos automotores, cujo modelo específico e tipo estão listados no Anexo 1, anexo a este Contrato;*

*(2) O termo "Peças" significará (i) as partes integrantes a serem usadas para a produção em massa dos Produtos e, (ii) as peças sobressalentes para uso no conserto ou substituição dos Produtos(...)*

*(3) O termo "Recursos para a Fabricação" significará cabedais de montagem, ferramentas, matrizes, maquinaria e equipamentos*

que HAB utiliza para a fabricação, montagem, teste ou inspeção dos Produtos;

[...]

(5) O termo "Know-How" significará toda e qualquer informação técnica secreta (exceto por qualquer dos direitos de propriedade intelectual da HM tais como patentes, patentes de projeto e direitos autorais relacionados diretamente aos Produtos, Peças ou com a fabricação dos mesmos), quer estejam escritos, ou não, inclusive, mas não limitado a desenhos, padrões, especificações, listas de material, manuais do processo e mapas de direção que se relacionem diretamente aos Produtos e/ou às Peças ou que sejam necessários à fabricação do Produtos e/ou das Peças e que a HM possui quando da celebração deste Contrato ou possa possuir de tempos em tempos durante a vigência deste Contrato ou de acordo com o que a HM tem o direito de fornecer para a HAB;

(6) O termo "Informações Técnicas" significará (i) Know-How (ii) qualquer informação técnica, não incluída no Know-How, tais como materiais de serviço e JIS (Padrão Industrial Japonês), quer estejam por escrito, ou não, que se relacionam diretamente com os Produtos e/ou as Peças ou que seja necessária para a fabricação dos Produtos e/ou das Peças e que a HM possua quando da celebração deste Contrato ou que possa possuir de tempos em tempos durante a vigência deste Contrato, ou de acordo com o que a HM tem o dever de fornecer para a HAB;

### Cláusula 3 (Transferência de Tecnologia)

3.1 Durante a vigência deste Contrato, HM fornecerá a HAB as Informações Técnicas na medida considerada necessária pela HM, ao divulgá-las sob a forma documentada, e/ou pelo envio do especialista(s) técnico da HM ou de sua designada para a HAB e/ou aceitação do engenheiro(s) de HAB nas instalações de HM ou de sua designada para instruir e aconselhá-los quanto à aplicação das Informações Técnicas e/ou de outra forma, da maneira mencionada nesta Cláusula 3.

3.2 O fornecimento das Informações Técnicas sob a forma documentária escrita em idioma inglês será efetuado de tempos em tempos na época em que HM considerar necessário fazê-lo ou quando a HM aprovar a solicitação da HAB.

3.3 A orientação técnica ao enviar para a HAB um especialista (ou especialistas) técnico da HM ou de sua designada e o treinamento técnico do engenheiro(s) da HAB nas instalações da HM ou de sua designada será feita de acordo com os termos e condições previstas no Anexo II, apenso a este Contrato.

### Cláusula 13. (Pagamento)

13.1 Em pagamento pelo fornecimento de Know-How e outras Informações Técnicas de forma documentária, de acordo com a

*Cláusula 3.2 a este respeito e do fornecimento de orientação técnica e treinamento técnico de acordo com a Cláusula 3.3 a este respeito, a HAB pagará a HM uma taxa operacional no valor calculado pela seguinte metodologia de acordo com tais termos e condições estabelecidos a seguir:*

*A importância da taxa operacional pelos Produtos e Peças fabricadas e/ou adquiridas no Território e vendidas pela HAB será igual ao percentual especificado no Anexo I, apenso a este Contrato, do somatório de:*

*(a) o valor agregado local de cada modelo dos Produtos [...] multiplicado pela quantidade de unidades do modelo pertinente dos Produtos vendidos pela HAB de acordo com este Contrato;*

*(b) Preço de Venda Líquido de cada uma das Peças de Substituição fabricada e/ou adquiridas pela HAB no Território multiplicado pelo número de unidades (...) vendidas por HAB, de acordo com este Contrato; [...]*

*Cláusula 15 (Marcas Registradas)*

*15.4 Na extensão da vigência deste Contrato, fica entendido e combinado pelas partes que não será cobrada nenhuma taxa adicional pelo uso das Marcas Registradas por parte da HAB, além da Taxa Operacional devida pela HAB para a HM, de acordo com a Cláusula 13 [...]*

*ANEXO II AO CONTRATO DE COLABORAÇÃO TÉCNICA OS TERMOS E CONDIÇÕES PARA A ORIENTAÇÃO TÉCNICA E PARA O TREINAMENTO TÉCNICO*

*I. DISPOSIÇÕES GERAIS*

*CLAUSULA 1. DEFINIÇÃO*

*[...]*

*A expressão “Serviços Técnicos” significará os serviços prestados pela HM a fim de fornecer (i) a orientação técnica (ii) o treinamento técnico e (iii) outros suportes técnicos para a fabricação de produtos, e cujos detalhes estão mencionados no Anexo I, apenso a este.*

*A expressão “Especialistas Técnicos” significará aquelas pessoas que são empregados da HM e de sua designada (inclusive as filiadas da HM, fabricantes de equipamentos ou fornecedores) e possuem know-how, habilidade e proficiência na fabricação, produção, teste, inspeção ou reparo dos Produtos e que sejam enviadas pela HM para prestar os Serviços Técnicos para a HAB, de acordo com este contrato.*

*CLÁUSULA 2. ESCOPO DESTE CONTRATO*

*Este Contrato estabelece os termos e condições sobre os quais:*

*(i) A HM enviará os Especialistas Técnicos para a HAB para o fornecimento da orientação técnica e suportes, conforme especificado no Anexo I e (ii) a HAB enviará o seu engenheiro para ser treinado pela HM ou sua designada.*

*A orientação técnica, o treinamento, o treinamento técnico e os suportes fornecidos para a HAB pela HM de acordo com este contrato incluirão os itens a seguir e tais outros itens que a HM considere necessários de tempos em tempos durante a realização dos Serviços Técnicos:*

*Orientação Técnica para :*

*sistema de Controle de qualidade*

*sistema de do processo de produção*

*uso de processo manual*

*método de inspeção das partes adquiridas de fabricantes locais e das peças fornecidas pela HM e suas subsidiárias*

*Treinamento Técnico para:*

*Método para controle de produção*

*Método logístico*

*Suporte Técnico para:*

*(...)*

***CLÁUSULA 5. TAXAS E SUBSÍDIOS PARA O ENVIO DOS ESPECIALISTAS TÉCNICOS***

*Fica entendido e conformado pelas partes deste Contrato que a contratação dos Serviços Técnicos prestados pela HM pelo envio de Especialistas Técnicos para a HAB não importará em pagamentos adicionais para a HM, desde que HAB esteja pagando e remetendo para a HM a importância estabelecida na cláusula 13 deste Contrato.*

Os termos acima transcritos assemelham-se aos termos presente nos demais contratos firmados entre a recorrente e a HONDA MOTOR CO.LTD.

Da leitura dos termos contratuais, mostra-se clara a sua natureza mista, envolvendo tanto o fornecimento de tecnologia (*know-how*) como a prestação de assistência técnica.

Conforme a cláusula 2 do contrato, o termo Know-How compreende toda e qualquer informação técnica secreta, inclusive desenhos, padrões, especificações, listas de material, manuais do processo e mapas de direção.

O contrato abrange ainda a prestação de Informações Técnicas, que envolvem não só Know-How mas também qualquer informação técnica não incluída no Know-How, tais como materiais de serviço e JIS (Padrão Industrial Japonês).

A cláusula 3 do contrato esclarece que as informações técnicas serão prestadas sob a forma documentada, e/ou pelo envio do especialista(s) técnico da HM, ou também pela aceitação do engenheiro(s) de HAB nas instalações de HM, com a finalidade de

instruir e aconselhá-los quanto à aplicação das Informações Técnicas. O item 3.3 inclusive trata da realização de treinamento técnico do engenheiro(s) da HAB nas instalações da HM.

A natureza deste contrato, portanto, abrange não só o fornecimento de tecnologia (*know-how*) mas também a prestação de assistência técnica, caracterizada pelo envio de especialistas técnicos e pelos treinamentos de engenheiros, que viabilizam a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

O Anexo II é ainda mais explícito quanto aos serviços prestados, definindo como serão desenvolvidos a orientação técnica, o treinamento, o treinamento técnico e os suportes.

Constata-se ainda que os serviços de assistência técnica são permanentes, sendo prestados de forma contínua durante toda a vigência do contrato, sempre que for necessário.

A forma de pagamento encontra-se prevista na cláusula 13 do contrato, que define uma taxa operacional de 5% sobre o preço líquido de venda dos produtos. Esta taxa abrange o fornecimento de Know-How e Informações Técnicas de forma documentária e o fornecimento de orientação técnica e treinamento técnico.

A cláusula 5 do Anexo II esclarece ainda que “a contratação dos Serviços Técnicos prestados pela HM pelo envio de Especialistas Técnicos para a HAB não importará em pagamentos adicionais para a HM, desde que HAB esteja pagando e remetendo para a HM a importância estabelecida na cláusula 13 deste Contrato.”

O contrato, desta forma, não discrimina o valor devido pelo fornecimento de tecnologia e o valor devido pelos serviços prestados, definindo apenas um valor global para o contrato.

Observa-se que o INPE concluiu da mesma forma no momento da averbação dos contratos, que tiveram seu objeto classificado como “*FT – Tecnologia e assistência técnica para fabricação do automóvel [...]*”, sendo o valor devido “*FT – Pela tecnologia e assistência técnica – 5% (cinco por cento) sobre o preço líquido de venda dos produtos contratuais [...]*”.

Entenderam, portanto, que os contratos, além de veicular a cessão de *know how*, abrangiam também a assistência técnica, que, como visto, tem natureza jurídica de prestação de serviços.

Quanto à consulta formulada pela recorrente ao INPI, a resposta traz a informação de que:

*[...]as remessas da subsidiária brasileira para sua controladora no exterior [...] devem respeitar os limites máximos de dedução fiscal [...]. Tal limite, no ramo da indústria automobilística é de 5% (cinco por cento) sobre o preço líquido de venda do produto a que se refere o contrato [...]*

Ora, tal entendimento nada mais faz do confirmar que no valor dos contratos encontram-se tanto o pagamento do fornecimento de tecnologia como da prestação de assistência técnica, afinal, este valor é o máximo permitido para remessas, e essas remessas obrigatoriamente decorrem de todas as obrigações assumidas no contrato.

Observe-se que o fato de a resposta, em outro item, postar considerações divergentes sobre a forma de pagamento de serviços (valores homem/hora) mostram-se

equivocadas, pois inexistente qualquer norma ou lei que restrinja o pagamento de serviços prestados a formula homens/dia ou homens/hora. Esclarece-se ainda que tal entendimento não vincula este órgão julgador.

Em sendo esta a situação em litígio, mostra-se correto o lançamento, tendo em vista ter sido confirmada a prática do fato gerador – importação de serviços – e definida corretamente a base de cálculo – diante da falta de discriminação nos contratos dos valores referentes aos serviços, utilizado o valor total pago.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso ordinário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

## Declaração de Voto

De acordo com o entendimento das autoridades fiscais, as atividades previstas nos Contrato de Transferência de Tecnologia, caracterizariam serviços a serem prestados pela empresa não residente, assim considerada a empresa japonesa.

Nos instrumentos contratuais, a empresa brasileira não segregou a remuneração do que foi reputado como prestação de serviços, das demais atividades decorrentes da transferência de tecnologia (*know-how*), de sorte que se reputou o valor total das remessas efetuadas pela empresa brasileira, como se fossem prestação de serviços, incluindo-as como base de cálculo de PIS e COFINS incidentes na importação de serviços e lavrando auto de infração com a respectiva imposição de multa para a cobrança desses valores.

A empresa autuada defendeu-se argumentando que a prestação de serviços desenvolvidas pela matriz no exterior possuiria caráter acessório ao objeto dos referidos instrumentos contratuais, sendo simplesmente meios pelos quais os conhecimentos tecnológicos lhe poderiam ser transferidos. Por essa razão, nos termos do contrato, as empresas acordaram que as “*atividades meio*” não seriam remuneradas.

Nesse contexto, a orientação técnica e/ou treinamento técnico dos funcionários da empresa brasileira por especialistas da empresa japonesa seriam “*atividades meio*”, isto é, os modos pelos quais se dá a transmissão da tecnologia e conhecimentos técnicos, não se restringindo à entrega de planos, desenhos, fórmulas ou documentos, nos quais tais conhecimentos estão incorporados, como também pelo treinamento, orientação, instrução, dos funcionários do licenciado.

Aduziu, ademais, que no âmbito dos contratos de *know-how*, as prestações de serviço não podem ser consideradas isoladamente, pois se inserem no âmbito do objeto daqueles contratos, qual seja, a transferência de conhecimentos especializados imprescindíveis à fabricação de veículos automotivos elétricos.

Assim, a manutenção das exigências fiscais, tais como formalizadas pela fiscalização redundou na tributação do principal (*know-how*) pelo acessório (*atividades-meio*).

A transferência de tecnologia entre empresas decorre de contrato conhecido como contrato de *know how* ou transferência de tecnologia, cuja remuneração é paga a título de *royalties*.

No direito positivo brasileiro os *royalties* são definidos na Lei Federal nº 4.506/64, que se transcreve:

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

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.” (g.n.)

Em casos em que há a transferência de tecnologia, a remuneração dá-se mediante remessa de *royalties* para o exterior a título do direito de uso da fórmula de fabricação empregada na produção industrial da marca.

Os contratos de transferência de tecnologia devem ser registrados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), devem estabelecer os modos de realização da transferência do conhecimento, conhecido como “*know how*” e as formas de remuneração dessa tecnologia.

Referidos instrumentos contratuais, de modo geral, estipulam a forma como a contratante transferirá as informações técnicas, seja revelando-as em forma documentada, ou pelo envio de perito técnicos, para instruir e aconselhar sobre a aplicação das referidas informações, veiculando, ademais, cláusulas de manutenção do sigilo quanto ao *know how* transmitido, limitação de uso, alteração de desenho dos produtos, cumprimento de qualidade, entre outras exigências quanto à fórmula de fabricação.

É certo que nesse tipo de relação, invariavelmente há necessidade de suporte físico para sua materialização, por meio de treinamento técnico especializado, ou pela apresentação de manuais, relatórios e outros documentos escritos.

É dizer, embora o contrato de transferência de tecnologia, em sua essência, tenha como objeto uma obrigação de dar, muitas vezes a complexidade da tecnologia cedida envolve a atividade de técnicos especializados e detentores do conhecimento, aptos a transmiti-los apropriadamente àquele que adquiriu o direito de uso desses conhecimentos. Os técnicos especializados são canais para a transmissão de conhecimento.

Por conseguinte, parece razoável extrair a ilação segundo a qual, quando uma empresa celebra um contrato de transferência de tecnologia, tem como finalidade precípua a aquisição de conhecimentos, não as prestações de serviços que, eventualmente possam estar encerradas no bojo de tal acordo.

Sobre os contratos de transferência de tecnologia, diz Orlando Gomes<sup>1</sup>:

*“O contrato de know-how difunde-se com os avanços da tecnologia. Consiste num acordo de vontades pelo qual uma pessoa, física ou jurídica, se obriga a transmitir a outro, para que os aproveite, os conhecimentos que tem de processo especial de fabricação, informações, ou práticas, originais e só por essa pessoa conhecidos. Por diversos modos ocorre a transmissão: mediante simples entrega de planos, desenhos ou outros papéis, através de fornecimento do material que incorpore os conhecimentos ou, finalmente, pelo ensino prático de sua aplicação, seja por meio de técnicos enviados para esse fim, seja pela admissão, na própria fábrica, de pessoas designadas para aprender, praticando, o processo de fabricação.*

[...]

*É controvertida a natureza do know-how. Tenta-se reconduzi-lo a uma figura conhecida como a prestação de serviços ou a licença do direito industrial. Explica melhor sua natureza jurídica a teoria que vê no conjunto dos seus elementos um bem incorpóreo, mas patrimonial, que se torna objeto de cessão temporária ou definitiva. Aproxima-se, pois, da locação se a cessão é por algum tempo.*

*O know-how é, entretanto, contrato autônomo - irredutível a qualquer dos conhecidos.”*

E Alberto Xavier<sup>2</sup>:

*“A distinção entre rendimentos de prestação de informações resultantes de experiência acumulada e rendimentos de simples prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, como os serviços de informática, de “engineering” ou similares (technical fees), deve fazer-se em função do objeto do contrato.*

*O contrato de “know how” tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta ou seu resultado.*

*Ao invés, o contrato de prestação de serviços tem por objeto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual porém não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada ao caso concreto mediante idéias,*

<sup>1</sup> Contratos, 17ª edição, Ed. Forense, p. 466.

<sup>2</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil. Editora Forense. Rio de Janeiro. 6ª edição, págs. 770 e seguintes.

*concepções e conselhos baseados no estudo pormenorizado de um projeto.*

*No contrato de “know how”, transfere-se tecnologia: no contrato de prestação de serviços, aplica-se tecnologia. Como bem diz Philip Baker, no primeiro ocorre “supplying know”, no segundo “supplying know-how to guide the company”.(g.n.)*

E nesse tema, é importante destacar que a legislação que disciplina a remessa de valores ao exterior, atinente à transferência de tecnologia, determina limite máximo, fixado por percentual da receita bruta do produto fabricado ou vendido, para fins de dedutibilidade, conforme prescreve a Lei nº 4.131 de 3 de setembro de 1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior<sup>3</sup>:

*Art. 12 As somas das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marca de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373, de 7 de dezembro de 1959, até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.*

Assim, conforme prescreve o parágrafo único do artigo 50 da Lei nº 8.383/91<sup>4</sup>, as remessas da subsidiária brasileira para sua controladora no exterior devem respeitar os limites máximos de dedução fiscal fixados pelo Ministério da Fazenda (que podem variar de 1% a 5%, conforme se tratar de indústria de base, indústria de transformação, máquinas e aparelhos etc.) sobre o preço líquido de venda do produto a que se refere o contrato.

Os contratos de fornecimento de tecnologia e de licença para exploração de patentes, conforme mencionado, invariavelmente, contêm cláusula prevendo a prestação de assistência técnica pelo cedente e de treinamento do pessoal técnico da cessionária, que, em princípio, recebe a remuneração pela transferência de tecnologia, embora possa haver previsão contratual de pagamentos especificamente relativos à prestação de serviços de assistência técnica, que, de acordo com o INPI, órgão competente para receber o registro desses contratos, serão demonstrados de acordo com valores *homem/dia ou homem/hora*.

Contudo, observe-se que caso haja a opção pela empresa de estabelecer contratualmente, remuneração específica para a prestação de serviços, na forma mencionada, deverá respeitar o teto estabelecido pela Portaria MF 436/195<sup>8</sup>, que, no caso concreto em tela, é de 5%.

<sup>3</sup> A Portaria MF nº 436 de 30 de dezembro de 1958, estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de *royalties*, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade, estipula o percentual **de 5% (cinco por cento)** para “Automóveis, Caminhões e Veículos Congêneres”.

<sup>4</sup> Art. 50. As despesas referidas na alínea b do parágrafo único do art. 52 e no item 2 da alínea e do parágrafo único do art. 71, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, 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, passam a ser dedutíveis para fins de apuração do lucro real, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

Parágrafo único. A vedação contida no art. 14 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplica às despesas dedutíveis na forma deste artigo.

O atual posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o tema é no sentido de que é ônus do contribuinte individualizar e segregar os valores referentes à prestação de serviços prevista nos contratos de transferência de tecnologia.

No caso em que se verifique no instrumento contratual a previsão de prestação de serviço e o contribuinte não procedeu à individualização, o valor total deve ser referente a serviços, submetendo-se à incidência do PIS e da Cofins, incidentes sobre as importações.

Destarte, de acordo com entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil veiculado na Solução de Divergência nº 11, de 28/04/2011, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), que dispõe sobre os casos em que há previsão de prestação de serviços em contrato. Transcreve-se abaixo sua ementa:

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins EMENTA: Royalties. Não haverá incidência da Cofins Importação sobre o valor pago a título de Royalties, se o contrato discriminar os valores dos Royalties, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: caput e § 1º do art. 1º e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*

*EMENTA: Royalties. Não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep Importação sobre o valor pago a título de Royalties, se o contrato discriminar os valores dos Royalties, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: caput e § 1º do art. 1º e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004*

Portanto, entende o Fisco que, se no contrato de transferência de tecnologia houver a previsão de prestação de serviços, deduz-se que não apenas ocorreram remessas a título de pagamento de *royalties*, mas também para satisfazer a prestação de serviços. Se não houver estipulação contratual do valor a fim de remunerar a prestação desses serviços, devem ser lançados de ofício as exigências de PIS e Cofins incidente sobre a importação, sobre o **valor global** das remessas realizadas.

Contudo, os contratos de transferência de tecnologia, conforme visto, comumente encerram dentre as obrigações, prestações de serviços atreladas ao próprio objetivo de transmissão do conhecimento, que são absorvidas no bojo do objeto contratual principal.

Por essa razão, é comum, da mesma forma, que nesses contratos não sejam segregados os valores dos serviços correlatos, além do que, conforme referido, a legislação brasileira adota tetos máximos para a dedutibilidade das remessas a título de *royalties*, considerando-se ainda, que no caso de controladas, há pouca ou nenhuma ingerência no formato das cláusulas contratuais, celebradas com a controladora.

No caso concreto, a medida adotada pelo Fisco assume como única finalidade a ser alcançada pela fiscalização, a arrecadação. Nesse caso, resta claro, fosse a única finalidade estatal a arrecadação, qualquer medida, ainda que extremada, para a exigência de créditos tributários do contribuinte se legitimaria.

Entretanto, a arrecadação é desígnio estatal que apenas se legitima quando acomodado a outras finalidades, como a garantia da livre iniciativa, dos direitos e garantias fundamentais, da capacidade contributiva, da certeza do direito, da segurança jurídica. Aqui, o Princípio da Proporcionalidade atuando como medida de concretização prática dos direitos garantidos no ordenamento jurídico determina como proporcional, no caso concreto, apenas a medida que viabiliza a otimização ou acomodação dos seus diversos vetores.

*In casu*, sob o viés da proporcionalidade, tributar o valor global de remessas, presumindo que se não foram segregados os serviços, como se tudo fosse importação serviços, não se coaduna com o postulado.

Se o contribuinte alega que realizou pagamentos para remunerar o contrato de transferência de tecnologia, que os serviços nele estão absorvidos, os pagamentos são feitos sob a rubrica de *royalties*, não há critério jurídico que determine que seja considerado o montante total como “prestação de serviços”.

Ao contrário, notadamente no âmbito dos contratos de *know-how*, os serviços apenas serão meios de consecução da transferência de tecnologia, portanto, é indubitoso que o contratante está adquirindo transferência de tecnologia, não serviços.

O critério material do PIS e Cofins incidentes na importação de serviços é “importar serviços”, “serviço” aqui entendido como **produto** resultante de labor humano, isto é, não se referindo à atividade de prestação. O critério material “importar serviços” pressupõe a existência de contrato de prestação de serviços, cujo objeto é a **entrega de serviço, mediante contraprestação**<sup>5</sup>, com elemento de estraneidade, que pode vincular esse contrato a mais de uma jurisdição.

Nesse contexto, a hipótese de incidência das contribuições é negócio jurídico que pressupõe dever e obrigação, contrapostos - serviço e contraprestação, de natureza sinalagmática. Verificada a ocorrência dessa hipótese, a celebração de contrato de prestação de serviços internacional, deflagra-se outra relação jurídica, de cunho tributário, de se pagar à União, contribuições sobre a importação.

Por essa razão, é o objeto do contrato celebrado entre as partes que determinará como se estruturará a tributação, não sendo suficiente que a previsão de

---

<sup>5</sup> O Código Civil dispõe sobre o contrato de prestação de serviços nos artigos 593 e ss.:

Art. 594. Toda a espécie de **serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.**

Art. 597. A **retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço**, se, por convenção, ou costume, não houver de ser adiantada, ou paga em prestações.

“obrigações de fazer” como parte da execução do objeto contratual, seja determinante do seu objeto, produto, resultado ou utilidade que será remunerada pela contraprestação.

Portanto, não há óbice jurídico para que, prevendo o contrato obrigações de fazer para a consecução do objeto contratado, que estas sejam absorvidas na contraprestação do contrato de *know how*. A aquisição é de conhecimentos tecnológicos, sendo este o objeto contratual.

No âmbito desse raciocínio, mencionou-se nos contratos de fornecimento de tecnologia e de licença para exploração de patentes, que contenham cláusula de prestação de assistência técnica e de treinamento do pessoal técnico da cessionária, pode a haver previsão contratual de pagamentos especificamente relativos à prestação de serviços de assistência técnica, que, de acordo com o INPI, órgão competente para receber o registro desses contratos, serão demonstrados de acordo com valores *homem/dia ou homem/hora*.

Acresça-se que esse entendimento vem atrelado ao contexto de que a assistência técnica prestada é indissociável da transferência de tecnologia, posto que um canal para sua realização, ou seja, é apenas atividade-meio, sem autonomia, fortes na distinção feita por Alberto Xavier citada anteriormente, segundo a qual, a prestação de serviços na esfera do contrato de *know how* pressupõe que haja **transferência de tecnologia**, ao passo que no contrato de prestação de serviços autonomamente considerado, há tão-somente **aplicação de tecnologia**.

Por outro lado, sobre o requisito de se **optar pela medida menos gravosa**, como condição de satisfação da Proporcionalidade, deve ser considerado que para situações fáticas em o Fisco não dispõe de informações suficientes para determinar a base de cálculo, o Código Tributário Nacional prevê a hipótese de arbitramento, no art. 148, *in verbis*:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Poder-se-ia argumentar que, o arbitramento, embora disciplinado minudentemente para o imposto sobre a renda, não o está para o PIS e Cofins sobre importações, o que, nos conduziria à problemática da ausência de previsão legal para que, na inexistência de regulamentação específica, ao Fisco não seria lícito realizar determinados procedimentos para o lançamento.

Contudo, precisamente aí está o ponto, talvez o mais importante para a questão: não há qualquer previsão normativa para que, na ausência de informações sobre preço de serviços, a fiscalização, por presunção, considere todo o montante, que é certo, envolve também pagamento de *royalties*, como serviço. Ao contrário, o Código Tributário Nacional, em seu art.148, estabelece o procedimento do arbitramento em situações que tais.

Observe-se que nem mesmo o Fisco discute que, embora desconhecida as exatas quantias, se houvesse remuneração pelos serviços, essa seria em quantia infinitamente menor que as relativas aos *royalties*.

Ademais, não há qualquer respaldo jurídico para que, em face de duas possibilidades de qualificação do fato jurídico, a Administração Pública opte pela mais gravosa ao contribuinte. Ao se (re)qualificar a hipótese de incidência para “importar serviços”, é certo que haverá aumento sensível na carga tributária do contribuinte, pois haverá a competência dos Municípios para a exigência do ISS sobre os montantes pagos.

Ainda, não se poderia invocar a Praticabilidade, por ausência de critérios para definição de preços e como medida para combater eventual sonegação, pois, como antes referido, este princípio deve sempre convergir para a realização dos demais princípios jurídicos do ordenamento.

E suma, a tributação dos serviços deve se realizar em consonância com o instrumento contratual, respeitando-se a legítima manifestação de vontade das partes, e em harmonia com os princípios vetores da ordem jurídica.

Assim, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

(assinado digitalmente)